

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS PASSO FUNDO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

LAÍS REGINA SIMONETTO

CONTROLES INTERNOS NOS SETORES DE CONTAS A RECEBER E A PAGAR:
Um estudo de caso na Empresa Simonetto Alimentos

PASSO FUNDO

2014

LAÍS REGINA SIMONETTO

**CONTROLES INTERNOS NOS SETORES DE CONTAS A RECEBER E A PAGAR:
Um estudo de caso na Empresa Simonetto Alimentos**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, Campus de Passo Fundo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Gustavo Londero Brandli.

PASSO FUNDO

2014

LAÍS REGINA SIMONETTO

**CONTROLES INTERNOS NOS SETORES DE CONTAS A RECEBER E A PAGAR:
Um Estudo de Caso na Empresa Simonetto Alimentos**

Trabalho de Conclusão de Curso, aprovado em 05 de dezembro de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, Campus Passo Fundo, pela banca examinadora formada pelos professores.

Prof. Me. Gustavo Londero Brandli.
UPF – Orientador

Prof. Me. Marcelo Silva
UPF – Membro da Banca Examinadora

Prof. Jorge Bandeira
UPF – Membro da Banca Examinadora

PASSO FUNDO

2014

Ao meu pai e minha mãe:
os melhores pais do mundo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela vida, pela saúde, por atender minhas orações e por iluminar meus passos.

Ao meu pai Gilberto Simonetto, meu maior exemplo, pelo incentivo e paciência e por entender minha constante ausência diante de todas as tarefas da faculdade.

A minha mãe Jaqueline Simonetto, pelo apoio, por ser meu porto seguro e estar sempre ao meu lado me dando força e proteção.

A meu namorado Guilherme Sandini, pelo carinho, compreensão e incentivo para realização dos meus sonhos.

Ao meu orientador, Professor Mestre Gustavo Londero Brandli, pelos ensinamentos concedidos.

Aos demais professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo pela amizade e aprendizagem nestes anos de estudo.

Aos meus colegas, companheiros e amigos de todas as horas: Esther Pellim, Jackson Morganti, Karini Corso, Leonara da Silva e Priscila Elisa Dapper, muito obrigada por estes quatro anos de convivência, nunca me esquecerei de vocês.

E, as demais pessoas que me apoiaram em mais esta conquista, muitíssimo obrigada.

“O mundo está nas mãos daqueles que tem a coragem de sonhar e correr o risco de viver seus sonhos”.

Paulo Coelho

RESUMO

SIMONETTO, Laís Regina. **Controles internos nos setores de contas a receber e a pagar: um estudo de caso na empresa Simonetto Alimentos**. Passo Fundo, 2014, 83 fl. Trabalho de Conclusão do Curso (Ciências Contábeis). UPF, 2014.

O presente trabalho refere-se aos controles internos dos setores de contas a receber e contas a pagar da empresa Simonetto Alimentos, de Tapejara/RS. O objetivo geral é verificar se estes controles internos geram informações precisas e confiáveis aos gestores da empresa. Os objetivos específicos foram identificar os processos utilizados, revisar os procedimentos adotados, identificar procedimentos de auditoria para serem aplicados, verificar pontos fortes e fracos e propor possíveis melhorias. A metodologia utilizada foi a pesquisa-diagnóstico, descritiva, documental, de análise mista (quantitativa e qualitativa), com base em estudo de caso. A partir dos dados coletados foram analisadas as informações concedidas pelos entrevistados e também os documentos fornecidos, com a finalidade de detectar falhas e distorções nos controles internos da empresa. Também foram apontados procedimentos adequados e sugestões de melhoria, aprimorando assim a gestão empresarial. Com base nos resultados obtidos conclui-se que os controles internos dos setores de contas a pagar e a receber, em sua maioria, apresentam-se coerentes com os princípios dos controles contábeis, porém, necessitam de aprimoramentos para se tornarem mais seguros e eficientes para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Auditoria. Controle Interno. Contas a receber. Contas a Pagar.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Exemplo de procedimentos	38
Quadro 2 - Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a receber.....	81
Quadro 3 - Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a pagar	82

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura da matriz.....	59
Figura 2 - Estrutura da filial	59
Figura 3 - Mix de produtos	61

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faturamento da Simonetto Alimentos.....	66
Gráfico 2 - Percentual de inadimplência da Simonetto Alimentos	67
Gráfico 3 - Faturamento da Simonetto Alimentos.....	70
Gráfico 4 - Demonstrativo dos valores pagos para financiamentos	71
Gráfico 5 - Pagamento de fornecedores	72

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA - Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC TA - Normas Técnicas de Auditoria Independente

RS - Rio Grande do Sul

UPF - Universidade de Passo Fundo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	14
1.3	OBJETIVO	15
1.3.1	Objetivo geral	15
1.3.2	Objetivos específicos	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	CONTABILIDADE.....	16
2.1.1	Conceito	17
2.1.2	Aplicação	18
2.1.3	Finalidades da contabilidade	18
2.1.4	Usuários da contabilidade	19
2.1.5	Contabilidade gerencial	20
2.2	AUDITORIA	21
2.2.1	Conceito	23
2.2.2	Objetivo da auditoria	24
2.2.3	Auditoria externa	26
2.2.4	Auditoria interna	27
2.3	CONTROLE INTERNO	28
2.3.1	Conceito	28
2.3.2	Aplicação	30
2.3.3	Objetivos do controle interno	32
2.3.4	Importância do controle interno	33
2.3.5	Princípios fundamentais dos controles contábeis	34
2.4	CONTAS A RECEBER	40
2.4.1	Aspectos contábeis	40
2.4.2	Objetivo da auditoria nas contas a receber	42

2.4.3	Principais procedimentos de auditoria	43
2.5	CONTAS A PAGAR	47
2.5.1	Aspectos contábeis	47
2.5.2	Objetivo da auditoria nas contas a pagar	48
2.5.3	Principais procedimentos de auditoria usados nas contas a receber	49
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	53
3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	53
3.2	PLANO DE COLETA DE DADOS	55
3.3	ANÁLISE E TRATAMENTO DE DADOS	56
3.4	VARIÁVEIS DE ESTUDO	57
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	58
4.1	AMBIENTE ORGANIZACIONAL	58
4.2	PRODUTOS	60
4.3	MISSÃO	62
4.4	VISÃO	62
4.5	ANÁLISE SUBJETIVA DAS CONTAS A RECEBER	62
4.6	ANÁLISE QUANTITATIVA DAS CONTAS A RECEBER	65
4.7	ANÁLISE SUBJETIVA DAS CONTAS A PAGAR	68
4.8	ANÁLISE QUANTITATIVA DAS CONTAS A PAGAR	70
4.9	RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES	73
4.9.1	Contas a receber	73
4.9.2	Contas a pagar	74
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	76
	REFERÊNCIAS	78
	APÊNDICES	80
	APÊNDICE A – Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a receber da empresa Simonetto Alimentos Ltda.	81
	APÊNDICE B – Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a pagar da empresa Simonetto Alimentos Ltda.	82
	APÊNDICE C – Carta de autorização da empresa Simonetto Alimentos Ltda.	83

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo traz a contextualização do tema, bem como a definição da justificativa do problema e os objetivos gerais e específicos deste estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Atualmente, devida à grande competitividade e concorrência do mercado, as organizações necessitam ampliar seus interesses e relacionamentos internos e externos, precisando de demonstrações claras, corretas e que representem a real situação em que a empresa se encontra.

Nesse contexto, é notável que nos últimos tempos as informações tornaram-se recursos imprescindíveis para uma boa gestão em qualquer ramo de negócio, motivando os empresários e gestores a procurar controles específicos e confiáveis seja no âmbito administrativo, operacional ou financeiro.

A contabilidade, dentro deste cenário, tem como objetivo fornecer essas informações e controles aos gestores, que os utilizam para a tomada de decisões. Por esta razão, também torna-se de extrema relevância à adoção de medidas seguras e ferramentas confiáveis.

A auditoria é uma dessas ferramentas, cujo objetivo é aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis, mediante a opinião de auditores que verificam a conformidade dos números fornecidos. Esse ramo da contabilidade identifica processos internos e avalia se os controles e políticas que estão sendo utilizados pela organização estão de acordo com sua realidade.

Tratando-se de muitos clientes, o ramo industrial alimentício exige do auditor a análise de procedimentos que englobam os direitos adquiridos através de vendas a prazo por meio do

setor de contas a receber. Em contrapartida, também é interessante ao auditor, analisar o setor que engloba as obrigações da empresa perante terceiros, ou seja, o setor de contas a pagar.

Dentro das contas a receber e das contas a pagar outro mecanismo que deve ser auditado, por ser de grande importância para a alta administração e sua tomada de decisão, é o controle interno. Entende-se por controle interno todos os instrumentos destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa que podem prever, observar ou governar os acontecimentos decorrentes dentro da empresa que refletem no patrimônio (FRANCO; MARRA, 2001).

Nessa perspectiva, é de responsabilidade da administração o estabelecimento do sistema de controle interno e a confirmação de que este está sendo seguido por seus colaboradores e gestores (ALMEIDA, 2010). Desse modo, o auditor deve entender e analisar o controle interno para identificar distorções e possíveis fatores que proporcionem riscos à empresa, o que é relevante ao processo de gestão (SANTOS, 2012).

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

No âmbito dos setores de contas a receber e contas a pagar, o controle interno de fato representa um importantíssimo procedimento para gerar informações precisas e corretas. É nele que a empresa se baseia para tomada de decisão.

A empresa Simonetto Alimentos Ltda é o contexto desta pesquisa, tendo como meta em seu planejamento aumentar as vendas em 20% no próximo exercício. Esse aumento deve ser assegurado de um número mínimo de inadimplência. Para que nesse aumento de 20% nas vendas da empresa ocorra, é preciso o controle de duas contas que norteiam o financeiro da entidade: contas a receber, relacionada com valores adquiridos pela empresa através de seu faturamento e, contas a pagar, valores relacionados ao compromisso da empresa perante terceiros. Essas duas contas precisam estar adequadas e concretas para que esse acréscimo nas vendas ocorra com segurança e equilíbrio.

Nesse contexto, o problema de pesquisa se encontra na seguinte questão: **Os controles internos da empresa Simonetto Alimentos Ltda, nos setores de contas a receber e contas a pagar, geram informações confiáveis para o processo de tomada de decisão?**

1.3 OBJETIVO

1.3.1 Objetivo geral

Avaliar o controle interno dos setores de contas a receber e contas a pagar da empresa Simonetto Alimentos e verificar se as informações geradas são precisas e confiáveis para a tomada de decisão de seus gestores.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Apresentar o referencial teórico fundamentando sobre o assunto abordado;
- b) Identificar os processos utilizados no controle interno das contas a receber e contas a pagar;
- c) Revisar os procedimentos adotados no controle interno das contas a receber e contas a pagar;
- d) Identificar procedimentos de auditoria para serem aplicados nos setores de contas a receber e contas a pagar;
- e) Identificar pontos fortes e fracos e possíveis irregularidades nos setores de contas a receber e contas a pagar;
- f) Oferecer sugestões para a melhoria, criação de novos métodos de controle interno e aprimoramento dos já existentes na empresa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, foi tomando seu espaço à medida que o capitalismo foi crescendo no mundo, tornando-se um instrumento de grande importância dentro das organizações (IUDÍCIBUS, 2010).

Segundo Marion (2004, p. 26), “uma empresa sem boa contabilidade é como um barco, em alto-mar, sem bússola”. Conforme Iudícibus (2010, p. 24), as perspectivas da profissão são excelentes:

Do ponto de vista puramente financeiro, em termos de mercado de trabalho para o contador, as perspectivas são excelentes [...] o número de bons profissionais, com ampla visão de administração financeira, é tão escasso, no momento, que os poucos que a possuem e, portanto têm condições de assumir posições de controladores, diretores financeiros, chefes de Departamento de Contabilidade e de Custos, auditores internos e externos, têm obtido remuneração e satisfação profissional muito grande.

Pode-se afirmar assim, que o mercado de trabalho para o contador é de alto nível nos dias de hoje e, é em média, um dos melhores campos entre os profissionais liberais, no sentido financeiro, principalmente (IUDÍCIBUS, 2010).

A partir do descrito acima, observa-se que a contabilidade, nos dias atuais, se encontra num patamar de grande importância e amplo campo de atuação, gerando perspectivas excelentes para estudantes e profissionais da área.

2.1.1 Conceito

Para Sá (2010, p. 134), “um conceito deve ser geral, no sentido de abranger toda a ideia, ampliando-se em desenvolvimentos úteis e que são as definições, mas deve também ser universal no sentido de ser entendido em todas as partes da mesma forma”.

Nesse sentido, a contabilidade é a ciência destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e as variações por ele sofridas (FRANCO; MARRA, 2001).

A contabilidade tem a função de captar, registrar, resumir e interpretar fenômenos e fatos que afetam as situações patrimoniais de empresas, pessoas físicas, entidades não lucrativas, etc. (IUDÍCIBUS, 2010).

A contabilidade pode ser feita para um indivíduo - pessoa física ou para uma empresa com ou sem fins lucrativos - pessoa jurídica. As movimentações da empresa são registradas diariamente pela contabilidade, que em seguida resume os dados em forma de relatórios e os entrega aos gestores interessados em conhecer a situação da empresa (MARION, 2004).

Ainda de acordo com Marion (2004), a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações que serão úteis para a tomada de decisão. Antiga, ela sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Ademais, destaca-se que a contabilidade possui a função de atender as exigências do governo que a utiliza para a arrecadação de impostos, tornando-a obrigatória para todas as empresas.

Conforme Sá (2010, p. 46), “a contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”. Além disso, cumpre salientar que “ao se definir contabilidade, define-se pelo essencial, pois o acessório é decorrência, ou seja, deixaria de existir se os fenômenos não ocorressem” (SÁ, 2010, p. 46).

Estudar contabilidade é conhecer as relações que existem entre os fenômenos patrimoniais, conforme cita Sá (2010, p. 46):

Cientificamente o estudo visa conhecer as relações que existem entre os fenômenos patrimoniais observados e busca conhecer como tais relações se estabelecem; busca, ainda, analisar para produzir explicações sobre os acontecimentos havidos com a riqueza; visa conhecer verdades que sejam válidas para todos os lugares, em qualquer que seja a época, em quaisquer empresas ou instituições.

Imprescindível em qualquer negócio, como citam os autores, a contabilidade possibilita ao administrador uma melhor e mais correta tomada de decisões.

2.1.2 Aplicação

Com relação à aplicação da contabilidade, Marion (2004, p. 26) ressalta que “pode ser estudada de modo geral (para todas as empresas) ou em particular (aplicada em certo ramo de atividade ou setor da economia)”.

Segundo Marion (2004) a contabilidade geral é também conhecida como contabilidade financeira, e pode ser aplicada a diversos ramos de atividades:

- a) Empresas comerciais denomina-se contabilidade comercial;
- b) Empresas industriais denomina-se contabilidade industrial;
- c) Empresas públicas denomina-se contabilidade pública;
- d) Empresas bancárias denomina-se contabilidade bancária;
- e) Empresas hospitalares denomina-se contabilidade hospitalar;
- f) Empresas agropecuárias denomina-se contabilidade agropecuária;
- g) Empresas de seguros denomina-se contabilidade securitária etc.

Nesse sentido, “o campo de aplicação da contabilidade é constituído por pessoas físicas ou jurídicas que exerçam atividades econômicas” (GRECO et al., 2006, p. 1). Desse modo, conforme destacam os autores, a contabilidade pode ser deferida em forma de pessoa física ou jurídica, tornando-se indispensável para o funcionamento de qualquer entidade com fins lucrativos ou não.

2.1.3 Finalidades da contabilidade

Embora as finalidades da contabilidade possam ser catalogadas de várias formas, Iudícibus (2010) as sintetizam da seguinte maneira: finalidade de planejamento, controle e auxílio no processo decisório.

O planejamento consiste no processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado no futuro utilizando normalmente, grande quantidade de informações contábeis. O controle pode ser conceituado como um processo pelo qual a alta administração se certifica de que a organização está agindo em conformidade com os planos e políticas traçadas. Já o processo decisório, é o conjunto de ações para atingir os objetivos desejados (IUDÍCIBUS, 2010).

Complementando este conceito, segundo Greco et al. (2006, p. 8) o controle é “o processo que a administração se certifica de que a organização está agindo de acordo com os planos e a política administrativa previamente traçados”.

Também na visão de Greco et al. (2006, p. 8) o planejamento “consiste em decidir, em função das informações contábeis e das pretensões da empresa, que atitudes deverão ser tomadas com vistas ao futuro”.

Especialmente com relação aos fins da contabilidade, destacam-se: “assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas” (GRECO et al., 2006, p. 1).

As informações contábeis devem permitir aos seus usuários nítida avaliação da situação patrimonial (econômica ou financeira) de determinada entidade (GRECO et al., 2006).

A partir das considerações trazidas nesta seção, destacam-se o planejamento e o controle como finalidades principais da contabilidade, tornando-se instrumentos importantes no processo de gestão, contribuindo para a consolidação das informações aos usuários da contabilidade.

2.1.4 Usuários da contabilidade

Os usuários são as pessoas que se utilizam a contabilidade para buscar respostas e que se interessam pela real situação da empresa (MARION, 2004).

Nessa perspectiva, considera-se que os gerentes não são os únicos que se utilizam a contabilidade. Os **investidores** (que aplicam seu dinheiro na empresa) interessados no lucro buscam relatórios contábeis para verificar se a empresa é rentável; os **fornecedores** querem saber se a empresa terá condições de pagar suas dívidas; os **bancos** emprestam dinheiro desde que a empresa tenha condições de pagamento; o **governo** quer saber a quantidade de impostos gerados para os cofres públicos, entre outros interessados como **empregados, sindicatos e concorrentes** (MARION, 2004).

Conforme Iudícibus (2010) deve-se tomar cuidado e delinear resumidamente o tipo e a qualidade da informação que a contabilidade fornece aos vários grupos de pessoas interessados, visto que nem sempre são coincidentes, embora seja exagero afirmar que sejam conflitantes.

O profissional contábil pode ser técnico em contabilidade (aquele que cursou contabilidade em nível técnico) ou contador (bacharel em Ciências Contábeis). Ambos podem ser responsáveis pela contabilidade das empresas, porém, somente o contador está habilitado a

exercer outras atividades como auditoria, perícia contábil ou professor de contabilidade (MARION, 2004).

Em resumo, o grupo de interessados nas informações concedidas pela contabilidade é amplo, por isso deve-se tomar cuidado para mantê-las sempre coerentes e corretas.

2.1.5 Contabilidade gerencial

Este é um ramo importante da contabilidade, uma vez que “a contabilidade gerencial é vista essencialmente como supridora de informações para os usuários internos da empresa” (PADOVEZE, 2004, p. 10).

Na visão de Crepaldi (2004) a contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. É de grande necessidade manter a documentação dos ativos, dívidas e negociações com terceiros. O papel da contabilidade se torna ainda mais importante nas economias modernas já que os recursos são escassos e é necessário escolher as melhores alternativas que são identificadas pelos dados contábeis.

Segundo Iudícibus (1987, p. 15) apud Padoveze (2004, p. 11):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc. colocados em uma perspectiva diferente, em um grau de detalhe mais analítico ou em uma forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Conforme Crepaldi (2004, p. 20):

A contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema gerencial.

A contabilidade gerencial assume uma relevância importante no contexto das organizações, uma vez que atua como um processo que identifica, mensura, analisar, interpreta e comunica as diversas informações financeiras, servindo para o planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização (PADOVEZE, 2004).

As empresas utilizam as informações para comunicar as atividades de uma parte da organização aos responsáveis pela outra parte. O tipo de informação comunicada determina o desempenho da empresa (CREPALDI, 2004).

O contador da contabilidade gerencial deve esforçar-se para assegurar que a administração tome as melhores decisões possíveis. Deve também proporcionar informações úteis e relevantes que facilitam encontrar as respostas certas para as questões fundamentais da empresa. É necessário também, que os contadores gerenciais sejam proativos no fornecimento das informações, para que as equipes de administração tenham dados pertinentes e oportunos para questões mais amplas (CREPALDI, 2004).

Em outras palavras, Crepaldi e Padoveze salientam que a contabilidade gerencial é responsável por identificar e fornecer informações aos administradores que as utilizam para uma tomada de decisão correta.

2.2 AUDITORIA

A auditoria externa surgiu com a evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram familiares e fechadas, mas com a expansão do mercado e da concorrência houve necessidade de ampliação das suas instalações fabris e do seu desenvolvimento tecnológico, aprimorando assim os controles e procedimentos internos, visando à redução de custos e tornando seus produtos e serviços mais competitivos (ALMEIDA, 2010).

Em consequência disso, as empresas abriram seu capital social para novos acionistas. No entanto, esses futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira da empresa e sua capacidade de gerar lucros. Como medida de segurança, passaram a exigir que as demonstrações fossem examinadas por um profissional independente (ALMEIDA, 2010).

Conforme Franco e Marra (2001, p. 39):

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados no balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

Na visão de Almeida (2010, p. 2), “o auditor não poderia ser engenheiro, arquiteto ou advogado, já que seu trabalho seria o exame das demonstrações contábeis. O profissional que entende de contabilidade é o contador; portanto, o auditor externo teria de ser um contador”.

Para Perez Junior (2012, p. 2):

Auditor é o profissional que, possuindo competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas, como tributos, modernas técnicas empresariais e outras, aliados aos conhecimentos das normas e procedimentos de auditoria, procurará obter elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir sua opinião sobre o objeto de estudo.

Observa-se que o auditor é uma função do profissional contábil que alia procedimentos diferenciados, exigindo conhecimento e técnica. Para Crepaldi (2000, p. 23):

A atividade de auditoria é bastante dinâmica e está em permanente mutação, o que requer maior atenção dos órgãos específicos ligados a essa área, no sentido de padronizar e estabelecer os procedimentos, fortalecer o sistema de auditoria e mercado de capitais, como consequência, dar maior segurança para os investidores notadamente os pequenos, nas companhias de capital aberto.

Complementando, Perez Junior (2012, p. 2) afirma que além da função de fiscalizador, cabe ao auditor, atualmente, averiguar e detectar eventuais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, devendo se preocupa com a estruturação e manutenção desses sistemas, minimizando e prevenindo eventuais desvios.

A NBC TA 700 (item 13) descreve que o auditor deve avaliar se:

- (a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;
- (b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro e aplicável e são apropriadas;
- (c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- (d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- (e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito das transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis;
- (f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada (CFC, 2012, p. 514).

Nesse sentido, a auditoria surgiu da necessidade de expansão das empresas na evolução do sistema capitalista, para confirmação dos seus registros e proteção de seu patrimônio. O profissional mais qualificado para assumir tal cargo é o contador que deve averiguar e detectar eventuais falhas nos sistemas de controle da organização.

2.2.1 Conceito

Cabe considerar a auditoria como uma técnica contábil que surgiu da necessidade de se garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis (RIBEIRO; RIBEIRO, 2010). De acordo com Franco e Marra (2001, p. 28):

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurara exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários (FRANCO; MARRA, 2001). Conforme Ribeiro e Ribeiro (2010, p. 1) o conceito tradicional de auditoria destaca que esta é:

[...] uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.

Nesse sentido, a auditoria pode ser vista como “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade” (CREPALDI, 2000, p. 27).

Attie (2011, p. 5) complementa que “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testara eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Franco e Marra (2001, p. 28) concluem que a auditoria é vista como:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

A auditoria então, na visão dos autores, é a técnica contábil que aplica exame em registros e documentos e obtém informações e confirmações relacionadas ao patrimônio da empresa.

2.2.2 Objetivo da auditoria

Segundo Almeida (2010), o objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras, como por exemplo: a) balanço patrimonial; b) demonstração do resultado do exercício; c) demonstração de lucros ou prejuízos acumulados; d) demonstração dos fluxos de caixa; e) demonstração do valor adicionado; e f) notas explicativas.

Conforme Crepaldi (2000, p. 27) o objetivo principal da auditoria pode ser descrito como:

[...] o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento.

Franco e Marra (2001) afirmam que o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle de patrimônio, como registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração. A auditoria pode ter também como objeto fatos não relacionados documentalmente, mas relatados por quem exerce atividades relacionadas com o patrimônio administrado.

A auditoria pode, inclusive, basear-se em informações que são obtidas fora da empresa, como as relativas à confirmação de contas de terceiros e saldos bancários. As confirmações obtidas de forma externa geralmente possuem melhor credibilidade do que as obtidas na própria entidade auditada (FRANCO; MARRA, 2001).

Attie (2011, p. 5) complementa este conceito afirmando que:

A auditoria das demonstrações contábeis visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados. O exame da auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladas, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. A ênfase que se dá a cada situação depende de uma série de decorrências dos diferentes segmentos que compõem a organização.

Dessa forma, cumpre salientar que “é a auditoria que dá credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 31). No posicionamento de Perez Júnior (2012, p. 2), é importante restringir ou ampliar o objeto da auditoria de acordo com seu entendimento. Existe certo consenso, no entanto, acerca de alguns itens básicos, como por exemplo:

- a) comprovação, pelo registro de que são exatos os fatos patrimoniais;
- b) demonstração dos erros e fraudes encontradas;
- c) sugestão das providências cabíveis, visando à prevenção de erros e fraudes;
- d) verificação de que a contabilidade é satisfatória sob o aspecto sistemático e de organização;
- e) verificação do funcionamento do controle interno
- f) proposição de medidas de previsão de fatos patrimoniais, com o protesto de manter a empresa dentro dos limites de organização e legalidade.

Para atingir o objetivo, o auditor necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno e revisar as contas do ativo, passivo, despesa e receita, a fim de colher evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras (ALMEIDA, 2010). Attie (2011, p. 3) define que:

Uma visão pragmática do significado de uma auditoria das demonstrações contábeis mostra-se no fato de a pessoa do auditor prender sua atenção em cada uma das afirmações contidas nas demonstrações em exame. O objeto, nesse caso, é o enfoque que o auditor dá aos saldos e valores constantes nas informações da empresa sob auditoria e o que tais saldos e valores representam em termos patrimoniais.

Assim, a finalidade principal da auditoria, conforme Franco e Marra (2001) alia-se na confirmação dos registros contábeis e, consequentes, demonstrações contábeis, contribuindo para a avaliação e adequação dos registros e para a análise dos reflexos no patrimônio.

A NBC TA 200, em seu item 3 enfatiza:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (CFC, 2012, p. 27).

Com base nessas considerações destaca-se que o objetivo principal da auditoria é a revisão de todos os documentos que são utilizados para o controle do patrimônio, buscando

verificar a conformidade das informações ali apresentadas e aumentando assim o grau de confiança das demonstrações por parte dos usuários.

2.2.3 Auditoria externa

A auditoria externa é “aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de empregado com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 218).

Conforme Nascimento e Reginato (2010, p. 100):

A auditoria externa tem por finalidade emitir pareceres sobre as demonstrações contábeis da empresa visando a atestar sobre os valores contábeis divulgados ao público correspondem de fato ao resultado das operações e se estão em conformidade com a legislação contábil vigente. Esse conjunto de pareceres tem caráter obrigatório e deve ser publicado juntamente com as referidas demonstrações.

A auditoria externa é executada por um profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. É ajustado pelo contrato de trabalho sua intervenção e os testes e indagações para a conclusão do trabalho (CREPALDI, 2000).

O auditor independente poderá realizar a auditoria com seus próprios métodos e conveniências, desde que obedeça às normas de auditoria e obtenha elementos convictos com os quais possa dar o seu parecer sobre o material examinado (FRANCO; MARRA, 2001).

O principal objetivo do auditor externo é emitir uma opinião sobre as demonstrações auditadas. O auditor deve avaliar os controles relacionados com essas demonstrações, no caso, os controles contábeis (ALMEIDA, 2010).

Cumpra ao auditor externo preocupar-se “com erros que, individual ou cumulativamente, possam levar os leitores das demonstrações contábeis a terem uma interpretação errônea sobre elas” (ALMEIDA, 2010, p. 2).

A empresa, normalmente já terá um conjunto de procedimentos internos com o objetivo de evitar a ocorrência de erros. Esse conjunto é chamado, na prática, de controle interno (ALMEIDA, 2010).

Assim, o trabalho de auditoria externa visa proteger os interesses de acionistas, investidores, financiadores, cooperados ou do próprio Estado. Por essa razão, ela é considerada um dos mecanismos obrigatórios de governança corporativa (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Portanto, a auditoria externa é a prática de contratar uma empresa independente, sem ligação com a entidade, a fim de examinar as demonstrações contábeis e avaliar os controles contábeis.

2.2.4 Auditoria interna

A partir da expansão dos negócios, as empresas tem observado uma necessidade cada vez maior de enfatizar as normas e os procedimentos internos, com a finalidade de supervisionar todas as suas atividades. Tem-se destacado que de nada vale a implantação dos procedimentos internos sem que haja um acompanhamento daquilo que os funcionários estão desenvolvendo na empresa (ALMEIDA, 2010).

Nessa perspectiva, observa-se a importância de uma “auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade, visando também às outras áreas não relacionadas com contabilidade” (ALMEIDA, 2010, p. 5).

Com vistas a essa necessidade é que surgiu a figura do auditor interno, como ramificação da profissão do auditor externo e, conseqüentemente, do contador (ALMEIDA, 2010). Conforme Perez Junior (2012, p. 7):

Não há obrigatoriedade legal de auditoria interna. Portanto, sua finalidade é atender exigências internas da empresa.

a) Por determinação estatutária ou social

O estatuto ou contrato social pode prever a existência de auditoria interna como órgão de assessoria e controle.

b) Por determinação da matriz ou controladora

É comum em grandes conglomerados a existência de uma auditoria interna, subordinada à empresa controladora, que verifica a observância das normas de controle estabelecidas para todas as empresas do grupo. Para as empresas auditadas, essa auditoria é similar a uma auditoria independente.

Nesse sentido, “a auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 219). O auditor interno pode realizar trabalhos específicos voltados para o controle interno da empresa ou de verificação de cálculo de tributos, assim como o auditor interno também pode realizar auditoria de demonstrações contábeis (PEREZ JUNIOR, 2012).

Segundo Almeida (2010, p. 5):

O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que possa vir um dia a examinar (como por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência.

Tendo em vista as considerações elencadas, observa-se que a auditoria interna é uma ramificação da auditoria externa e tem como objetivo a execução de uma auditoria mais periódica na empresa, visando atender a necessidade da administração de acompanhar se os procedimentos internos estão sendo seguidos por seus colaboradores.

2.3 CONTROLE INTERNO

Nos países mais desenvolvidos é dada grande importância aos métodos científicos de administração, pois dessa forma torna-se muito mais fácil alcançar os objetivos organizacionais planejados (CREPALDI, 2013).

Os problemas de controle interno estão em todas as áreas da empresa. Como exemplo disso pode-se citar: vendas, fabricação, compras, tesouraria entre outras. Quando exercido adequadamente o controle interno objetiva atingir resultados mais favoráveis com menos desperdícios (CREPALDI, 2013).

Complementando, Almeida (2010) esclarece que as normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Desse modo, há uma complementação entre o processo de auditoria e de controle interno, considerando a importância da análise minuciosa e do exame das atividades desenvolvidas pelos colaboradores da empresa.

2.3.1 Conceito

Os controles internos representam o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas, com objetivo de proteger os ativos, produzir informações contábeis confiáveis e ajudar a administração a conduzir os negócios da empresa (ALMEIDA, 2010).

Conforme a NBC TA 315, em seu item 4:

Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais componentes do controle interno (CFC, 2012, p. 185).

De acordo com Franco e Marra (2001), controles internos são todos os instrumentos da organização destinados a vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que podem prever os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Attie (2011, p. 188) destaca que o Comitê de Pronunciamentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), afirma que:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

O autor ainda acrescenta que o controle interno é um sistema que se projeta para além das questões relacionadas às finanças e contabilidade, devendo estar presente em todos os setores das organizações (ATTIE, 2011).

Nesse sentido, “o controle interno é planejado, implementado e mantido para enfrentar riscos de negócio identificados que ameacem o cumprimento de qualquer um dos objetivos da entidade” (SANTOS, 2012, p. 109). Crepaldi (2013, p. 463) pensa que:

É preciso que se distinga que o termo controle interno não tem o mesmo significado de auditoria interna. A auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa.

Por isso, o controle interno tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é observável e vivenciado no cotidiano da empresa (ATTIE, 2011).

2.3.2 Aplicação

O sistema de controle interno é importante para a gestão dos riscos na empresa. “O risco da ocorrência de um erro, em uma empresa com um bom sistema de controle interno, é muito menor do que em uma empresa com um sistema de controle interno ruim” (ALMEIDA, 2010, p. 2).

Os controles internos podem ser contábeis ou administrativos. Os controles contábeis compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos que tem ligação com a proteção do patrimônio da entidade e sua integridade dos registros contábeis. Exemplos: sistemas de conferência, segregação de funções, controles físicos de ativos, auditoria interna, etc. (CREPALDI, 2000).

Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos ligados com a eficiência das operações e com a política da empresa. Exemplos: análises estatísticas de lucratividade por linha de produto, controle de qualidade, treinamento de pessoal, estudo de tempo e movimento, análise das variações entre os valores orçados e ocorridos, controle de compromissos assumidos economicamente, etc. (CREPALDI, 2000).

O auditor independente deve levantar o sistema de controle interno, verificar se o sistema levantado é o que está sendo seguido na prática, avaliar a possibilidade de o sistema revelar erros e irregularidades e determinar tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria (ALMEIDA, 2010).

Conforme Ribeiro e Ribeiro (2010, p. 110):

Uma das responsabilidades do auditor independente quando desenvolve auditoria de demonstrações contábeis é identificar e avaliar possíveis riscos de distorção que possam influenciar a veracidade dos dados informados nas respectivas demonstrações contábeis. As falhas que, porventura, ocorrem no controle interno podem afetar diretamente os resultados apurados pela organização.

Para entender melhor a aplicação do controle interno Attie (2011, p. 189) conclui que “pela análise da definição do controle interno podemos observar a existência de vários fatores que necessitam ser clara e objetivamente expostos”. Dentre esses fatores, o autor destaca:

- a) Plano organizacional: é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a

- consecução dos objetivos da empresa e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades dos diversos níveis;
- b) Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido pré-estabelecidos formalmente. A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais;
 - c) Proteção do patrimônio: compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. A definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvaguardar interesses da empresa;
 - d) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: correspondem à adequada precisão e observância dos elementos dispostos na contabilidade. Compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil. Além disso, envolve a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil;
 - e) Eficiência operacional: compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa, com a definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos. Ademais, considera a observação de normas salutar no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por ser responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações;
 - f) Políticas administrativas: compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado

resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, que afetam tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto as regras de trabalho (políticas operacionais).

Por fim, Attie (2011, p. 190) conclui que “esses elementos, pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essenciais para um controle interno adequado, que uma grave deficiência de qualquer deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema”.

A partir dessas considerações, pode-se dizer que o controle interno é uma das ferramentas utilizadas pelos gestores para o desenvolvimento de uma boa administração de seus negócios. Ele é de grande importância para as empresas, a fim de que possa gerir suas atividades com uma margem menor de erro e problemas futuros.

2.3.3 Objetivos do controle interno

O entendimento do controle interno auxilia o auditor na identificação de distorções e fatores que afetam as atividades na empresa (SANTOS, 2012). Na visão de Ribeiro e Ribeiro (2010, p. 110):

Um sistema de controle interno adequado garante não só ao auditor independente obter maior credibilidade nas informações contidas nas demonstrações contábeis, como também auxilia a administração no aperfeiçoamento de suas operações em busca dos seus objetivos, aprimorando a eficiência dos processos produtivos com a redução de custos e melhoria na qualidade dos produtos e serviços, tornando-a cada vez mais competitiva no mercado.

Os principais objetivos do controle interno são fornecer dados corretos e conferir a exatidão da escrituração, evitando desperdícios e erros e, se caso ocorreram, possam identificá-los (FRANCO; MARRA, 2001).

Segundo Attie (2011) o controle interno possui quatro objetivos básicos: salvaguardar os interesses da empresa, precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, estímulo à eficiência operacional, e aderência às políticas existentes.

Franco e Marra (2001, p. 269) afirmam que “ao avaliar os controles internos, o auditor terá em mente esses objetivos básicos e, usando seus conhecimentos, sua experiência, sua acuidade, verificará até que ponto eles permitem atingi-los”. Assim, “quanto melhores e mais

eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo”.

É de grande importância também a eficiência destes controles para a economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho, barateando assim, o custo da auditoria (FRANCO; MARRA, 2001).

Insta salienta que “o objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo, deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis” (CREPALDI, 2000, p. 205).

Conforme Ribeiro e Ribeiro (2010, p. 111):

A deficiência de controle interno existe quando: i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir, tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir, tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Segundo a NBC TA 265, item 6, a deficiência de controle interno existe quando “o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis” (CFC, 2012, p. 164).

Dessa forma, pode-se atestar que o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos (ATTIE, 2011). Nessa perspectiva, a partir dessas considerações, destaca-se que o controle é uma ferramenta importante para evitar desperdícios, erros e fraudes e fornecer dados corretos aos gestores.

2.3.4 Importância do controle interno

O controle interno assume uma grande importância no contexto organizacional. Essa importância fica ainda mais evidente “a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto” (ATTIE, 2011, p. 191).

Na visão de Almeida (2010, p. 42):

O auditor está interessado em valores significativos, referentes a erros ou irregularidades, que afetam as demonstrações financeiras, podendo conduzir os leitores a terem um entendimento errôneo sobre estas demonstrações. Um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção desses erros ou irregularidades. Portanto, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a empresa ter um sistema de controle interno forte; caso contrário, o auditor deve aumentá-lo.

Attie (2011, p. 191) reforça que:

Para que se verifique a importância do controle, é oportuno analisar o crescimento e a diversificação de uma empresa. Se pudermos identificar uma empresa em fase inicial, verificaremos que o dono é o ponto referencial do controle. É ele quem analisa e controla praticamente todos os segmentos da empresa; verifica a pontualidade dos funcionários; a fabricação e o padrão de qualidade dos produtos; o despacho e a entrega aos clientes; o pedido e o contas a pagar aos fornecedores; as contas a receber e o recebimento dos clientes, etc.

Assim, em conformidade com Nascimento e Reginato (2010, p. 150), importante considerar a informação como um poderoso instrumento para o processo decisório. Muito embora algumas decisões possam ser tomadas sempre se procurando atingir um desejado estado futuro, são no passado e no presente que os gestores se baseiam para alicerçarem as suas escolhas. Nesse contexto, a contabilidade e outras formas de registros de dados existentes na empresa são instrumentos poderosos de apoio ao processo decisório.

O fator que pode fazer a diferença entre uma informação segura para a tomada de decisão e outra que não seja suficientemente segura é justamente o controle interno. Na medida em que o controle interno seja correto, e que proteja a gestão através dos mecanismos de detecção de erros operacionais ele se torna o pilar central da contabilidade e das outras fontes de informações por assegurar que todos os eventos sejam devidamente registrados (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Os mesmos autores ainda esclarecem que a eficácia de um sistema de controle interno depende da sua credibilidade e manutenção. Desse modo, a reavaliação periódica do sistema de controle é fundamental, atestando a aderência dos colaboradores e seu devido cumprimento (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

2.3.5 Princípios fundamentais dos controles contábeis

Para que os controles tenham eficácia é fundamental que sigam alguns princípios básicos. Conforme Almeida (2010) os princípios Fundamentais dos controles contábeis são:

a) Responsabilidade

As atribuições dos funcionários devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante estabelecimento de manuais internos da organização. As razões para se definirem as atribuições são: assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; detectar erros e irregularidades; e apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa. Alguns exemplos de tarefas internas de controle para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis:

- Aprovação de aquisição de bens e serviços;
- Execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra);
- Certificação do recebimento de bens ou prestação de serviço;
- Habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra, etc.)
- Programação financeira do pagamento;
- Guarda de talonários de cheques em branco;
- Preenchimento dos cheques para pagamentos;
- Assinatura de cheques;
- Pagamento ao fornecedor;
- Aprovação da venda;
- Preparo da nota fiscal de venda, fatura e duplicata;
- Controle de cobrança de vendas a prazo;
- Programação financeira do recebimento;
- Recebimento de numerário;
- Preparo do recibo de depósito;
- Depósito do numerário em banco;
- Controle dos registros de empregados;
- Determinação dos valores a pagar aos empregados;
- Pagamento aos empregados;
- Controle físico sobre os ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, etc.);
- Registro contábil das operações da empresa

b) Rotinas Internas

A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas que compreendem:

- formulários internos e externos: requisição de aquisição de material ou serviços, formulário da cotação de preços, mapa de licitação, ordem de compra, aviso de recebimento de material, mapa de controle de programação financeira, fichas de lançamento contábil, boletim de fundo fixo, carta de comunicação com os bancos, formulário de devolução do material, pedido de vendas, adiantamento para viagem, relatório de prestação de contas de adiantamento para viagens;
- instruções para o preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;
- evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas, carimbos, etc.),
- procedimentos internos dos diversos setores da empresa: compras no país e no exterior, contas a pagar, programação financeira, caixa, controle de faturamento, créditos e cobrança, vendas, fiscal, almoxarifado, controladoria.

c) Acesso aos ativos

A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos, estabelecendo controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos da empresa representa: manuseio de numerário recebido, emissão de cheque sozinho, manuseio de cheques assinados e envelopes de dinheiro de salários, custódia de ativos, etc.

Os controles físicos sobre os ativos podem ser vários, como por exemplo: local fechado para o caixa, títulos guardados no cofre, fábrica totalmente fechada e cercada e os funcionários que saírem com embrulhos ou carros devem ser revistados. O acesso aos ativos pode ser de forma direta ou indireta, por meio de documentos que autorizam sua movimentação.

d) Segregação de funções

Consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno. Um exemplo da eficiência da segregação é no caso de um funcionário ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixa-lo contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente a transação.

e) Confronto dos ativos com os registros

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que os seus ativos sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse confronto é detectar desfalque de bens ou até mesmo o registro inadequado dos ativos.

Alguns exemplos desse confronto: contagem física de caixa e comparação com o saldo do razão, conciliações bancárias, contagem física dos títulos e comparação com o saldo da conta de investimento, inventário físico de bens do estoque e ativo imobilizado, etc.

Caso a empresa não adote o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis fica em aberto a possibilidade de o funcionário apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto por muito tempo. O procedimento de controle deve ser efetuado por funcionários que não tem acesso aos ativos.

f) Amarrações do sistema

O sistema de controle interno deve aplicado de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos, e dentro do período de competência.

Esse fator exige sérias providências, como:

- conferência independente do registro das transações contábeis: transporte dos valores documentos para os registros iniciais, transporte dos valores dos registros iniciais para os registros intermediários, transporte dos valores dos registros intermediários para os registros finais, transporte dos valores dos registros finais para o razão geral, soma do razão geral e dos registros iniciais, intermediários e finais;
- conferência dos cálculos: cálculos da valorização das quantidades de estoques transferidas ou baixadas, cálculos das depreciações, cálculos das provisões,

cálculos de atualização de dívidas em moeda estrangeira, cálculos de elaboração das notas fiscais de vendas;

- conferência da classificação contábil de todos os registros finais; estabelecimento de controles sequenciais sobre compras e vendas de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida e rotinas internas de controle determinadas de modo que uma área controle a outra.

g) Auditoria interna

De nada adianta a empresa implantar um sistema de controle interno excelente sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado.

Esse é o objetivo da auditoria interna, ou seja: verificar se as normas internas estão sendo seguidas e avaliar a necessidade de novas normas internas ou a modificação das já existentes.

h) Custos do controle x benefícios

O custo do controle interno não deve ser maior do que os benefícios que dele se espera obter. Controles internos mais sofisticados devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para transações menos importantes. Exemplos de procedimentos que poderiam ser estabelecidos para o setor de compras, são apresentados no Quadro 1.

VALOR	PROCEDIMENTOS
Até um salário – mínimo	Não necessita de licitação.
De 2 a 10 salários – mínimos	Licitação por telefone com no mínimo dois fornecedores.
Acima de 11 salários – mínimos	Licitação por meio de formulário próprio com no mínimo três fornecedores.

Quadro 1 - Exemplo de procedimentos

Fonte: Almeida (2010, p. 49)

i) Limitações do controle interno

As limitações do controle interno estão diretamente ligadas ao conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, aos funcionários não serem adequadamente instruídos com relação às normas internas e aos funcionários negligentes na execução de tarefas diárias.

Em razão disso, mesmo que a empresa tenha um excelente sistema de controle interno, o auditor deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

Conforme Crepaldi (2000), alguns exemplos de tarefas de controle que devem ser desenvolvidos por empregados responsáveis são: aprovação, execução e certificação de aquisição de bens e serviços, habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento, programação financeira do pagamento, guarda de talonários e cheques em branco, preenchimento e assinatura de cheques, pagamento ao fornecedor, aprovação da venda, preparo da nota fiscal da venda, fatura e duplicata, controle de cobrança de vendas a prazo, pagamento aos empregados, controle físico sobre os ativos, registro contábil das operações da empresa, entre outras.

Assim, “o controle interno, não importa o quão efetivo, pode fornecer à entidade apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos de demonstrações contábeis da entidade” (SANTOS, 2012, p. 109).

Nessa perspectiva, conforme Nascimento e Reginato (2010, p. 151):

Os princípios de controles internos são os elementos básicos que devem formar o sistema correspondente. São aspectos mínimos que devem assegurar à organização e a proteção de seus ativos, seja contra desvios ou uso impróprio ou a qualidade da informação provinda do banco de dados da empresa.

Ainda de acordo com Nascimento e Reginato (2010), os princípios de controle mais relevantes são:

- a) Ambiente de controle: hierarquicamente o mais importante de um sistema de controle interno. O destaque se dá pelo fato de que ele se relaciona direta e unicamente à cúpula da alta administração da empresa. Representa um conjunto de atitudes e posturas.
- b) Segregação de funções: tem função essencial para o incentivo às boas práticas de gestão administrativa, a fim de evitar que um profissional esteja incumbido de realizar tarefas cujos inícios e finais independam do monitoramento de outra pessoa.

- c) Rodízio de funções: ao promover o rodízio as atividades passam a ser desenvolvidas sob um nova visão, a de quem assume a função, o que pode contribuir para que processor sejam aperfeiçoados.
- d) Delimitação de autoridade e responsabilidade: a administração delimitando autoridade e responsabilidade evita a existência de áreas cinzentas sobre a responsabilidade de cada funcionário para a execução de determinada atividade e para o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos pela administração.
- e) Relação custo x benefício do controle interno: deve-se tomar cuidado para que a empresa não seja infestada por controles internos cujos objetivos não sejam criteriosamente avaliados para que tais controles possam prejudicar a agilidade da qual necessitam as áreas para suas atividades.
- f) Automação de rotinas sempre que possível: significa diminuir os efeitos da ação humana no sistema de controles internos.
- g) Formalização de instruções: diz respeito a evitar-se que as instruções ou outros detalhes envolvendo os relacionamentos entre os profissionais sejam inadequadamente entendidos.
- h) Qualificação adequada dos funcionários: diz respeito a ter a pessoa realizando funções na medida exata em que conhecimento permita.

2.4 CONTAS A RECEBER

2.4.1 Aspectos contábeis

As contas a receber “representam direitos adquiridos por vendas a prazo de bens ou serviços relacionados com o objetivo social da empresa” (ALMEIDA, 2010, p. 168). Conforme Franco e Marra (2001, p. 389), “além de títulos e quaisquer outras contas a receber, incluem-se nesta área de exame os adiantamentos a fornecedores ou despachantes, bem como adiantamentos a diretores e empregados”.

Na visão de Attie (2011, p. 369-370):

As entidades realizam operações de suas mercadorias, produtos ou serviços. Quando essas vendas são efetuadas para posterior recebimento, ou seja, a prazo, geram a entidade um direito. Esse é registrado no ativo como contas a receber. Portanto, as contas a receber referem-se aos direitos de que a entidade é titular, decorrente dos eventos econômicos de venda a prazo de mercadorias, produtos e serviços relativos ao seu objeto social. Normalmente, as vendas são registradas no momento que ocorre a transferência de propriedades da mercadoria ou, ainda, no momento da emissão de nota fiscal ou documento equivalente, desde que esse último procedimento seja consistentemente aplicado a que a defasagem entre a data de emissão do documento fiscal e o da entrega da mercadoria seja pequena. Em algumas situações, contudo, isso não é possível, como nos casos de serviços executados ou materiais já entregues aguardando montagem, e que ainda serão faturados.

Para Perez Junior (2012) as duplicatas a receber são aquelas emitidas com base nas operações de vendas e prestação de serviços à vista. Na contabilidade tradicional, são avaliadas pelo valor nominal, ou seja, o valor que será recebido no vencimento. Em sistemas contábeis em moeda de capacidade aquisitiva constante, essas duplicatas são apresentadas por seu valor presente.

Exemplificando, se uma empresa é produtora de tintas, as vendas a prazo de tintas são classificadas nesse grupo. Também são consideradas contas a receber: adiantamentos (férias, viagens, 13º salário, etc.) e empréstimos a empregados, administradores, acionistas e empresas controladas e coligadas; impostos a recuperar (ICMS e IPI); conta retificadora (provisão para devedores duvidosos), etc. (ALMEIDA, 2010).

Cumprе salientar que “as contas a receber vencíveis em um ano são classificadas no ativo circulante e, após esse prazo, registradas no realizável a longo prazo (ativo não circulante)” (ALMEIDA, 2010, p. 169).

No entanto, de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, as contas a receber serão avaliadas pelo valor líquido realizável, que significa a quantia que se espera que se transforme em dinheiro (ALMEIDA, 2010).

Porém, segundo Almeida (2010), é de grande importância para a empresa também, constituir uma provisão para devedores duvidosos, pois em muitos casos, na venda de bens ou serviços a prazo, a organização parte do pressuposto de que o cliente vai pagar a dívida, entretanto, por uma série de fatores, ocorre o fato de que alguns clientes não pagam. Como consequência as contas a receber apresentam-se superavaliadas, distorcendo assim as informações das demonstrações da entidade.

2.4.2 Objetivo da auditoria nas contas a receber

A auditoria assume um papel importante no setor de contas a receber. Conforme Attie (2011, p. 369) a auditoria nas contas a receber tem a finalidade de:

a) determinar sua existência e representatividade contra os devedores envolvidos; b) determinar se é de propriedade da empresa; c) determinar se foram utilizados os princípios de contabilidade; d) determinar a existência de restrições de uso, de vinculações em garantia ou de contingências; e e) determinar que está corretamente classificada no balanço patrimonial e que as divulgações aplicáveis foram expostas por notas explicativas.

Para Perez Junior (2012, p. 135) os objetivos da auditoria no setor de contas a receber são:

- a) Existência: assegurar que as duplicatas a receber:
 - Existem e são decorrentes de operações normais da empresa.
 - Existentes estão incluídas nessa conta.
 - São vinculadas a operações de crédito e estão devidamente indicadas.
 - De devedores duvidosos estão devidamente ajustadas; e as incobráveis foram baixadas.
- b) Avaliação: assegurar que os valores apresentados representam adequadamente, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil:
 - Duplicatas a receber: valor nominal ou presente dos créditos da empresa junto a seus clientes.
 - Duplicatas descontadas: valor nominal ou presente das duplicatas negociadas com os bancos em operações de desconto.
 - Ajuste para devedores duvidosos: valor da estimativa de perda com devedores incobráveis, calculado com base na experiência do passado, condições do presente e expectativas quanto ao futuro.
- c) Classificação contábil: assegurar que os itens classificados com clientes sejam realizáveis no decorrer do próximo exercício social (Ativo Circulante) ou após (Realizável a Longo Prazo).
- d) Controle interno: assegurar que as transações de venda e prestação de serviços que geram as duplicatas a receber foram realizadas e registradas adequadamente durante o exercício social e que há um bom controle sobre as duplicatas em cobrança bancária e carteira.

- e) Seleção dos procedimentos de auditoria: os principais objetivos do auditor no exame dos créditos junto a clientes são:
- Que existam medidas de segurança sobre as duplicatas a receber;
 - Que exista informação útil e suficiente para permitir a tomada de decisão sobre os aspectos referidos;
 - Que existam ótimos mecanismos de decisão;
 - Que as decisões tomadas levem em conta as informações existentes satisfaçam as políticas traçadas e sejam as que melhores resultados produzam para a empresa;
 - Que a empresa não perca a oportunidade de vendas especiais;
 - Que a organização funcional do setor de venda seja adequada;
 - Que todas as mercadorias entregues ou serviços prestados a clientes sejam faturados de acordo com as condições estabelecidas no pedido aprovado;
 - Que existam controles permanentes sobre as contas a receber que permitam assegurar que a cobrança das faturas será feita de acordo com as condições estabelecidas e, no caso contrário, providências imediatas serão tomadas;
 - Que os procedimentos seguidos impeçam a ocorrência de fraudes e minimizem as possibilidades de erros;
 - Que existam políticas adequadas sobre vendas, determinação de preços e outras condições de vendas, concessão de créditos sobre mercadorias em trânsito;
 - Que toda baixa de contas consideradas incobráveis se encontre devidamente autorizada;
 - Que as duplicatas a receber se encontrem segregadas fisicamente e sob a custódia de um responsável;
 - Que existam procedimentos e registros adequados quanto a: adiantamentos a controladas, coligadas, diretores, acionistas, empregados e vendas do imobilizado, etc.

2.4.3 Principais procedimentos de auditoria

Com relação aos principais procedimentos de auditoria nas contas a receber, Almeida (2010, p. 175) destaca três - “existência, avaliação e classificação”. Na visão de Perez Junior (2012, p. 137) os principais procedimentos de auditoria são:

- Circularização de clientes;
- Teste de vendas;
- Teste de *tie-up* (“amarração” do salvo de duplicatas a receber com o controle de portadores).
- Teste de *aging list* (análise de idade das duplicatas vencidas e a vencer).
- Análise de adequação do ajuste para devedores duvidosos.
- Teste de liquidação subsequente.
- Inventário de duplicatas a receber em carteira.

Segundo Franco e Marra (2001), a auditoria na área de contas a receber, tem como objetivos principais apurar se as contas são autênticas e se têm origem em transação relacionada com vendas, se os valores apresentados são efetivamente realizáveis, se esses valores correspondem à transação e se não há devoluções, descontos ou abatimentos e se há avaliação prudente do montante das contas a receber para efeito de balanço.

Nessa perspectiva, para Perez Junior (2012, p. 136):

As demonstrações contábeis da empresa são divididas em seções para facilitar a administração do trabalho e para realiza-lo com eficiência. É de extrema importância que se entenda a interligação existente do trabalho efetuado nas diversas seções e que se pense em função da auditoria dos negócios da empresa como um todo.

Quando é feita auditoria das contas a receber e venda, deve-se prestar atenção à inter-relação das mesmas, conforme Attie (2011, p. 136) com:

- Os recebimentos de caixa e os créditos nas contas a receber;
- As transações de vendas, relativas às baixas de estoque e débitos ao custo das mercadorias vendidas;
- As notas de crédito emitidas pela devolução de estoques e o respectivo débito na conta de estoques;
- Os cortes (*cut-off*) de vendas de estoques e a adequada relação entre receitas e custos;
- As flutuações das vendas e seu impacto nas despesas de vendas, gerais e administrativas e sobre a produção e os níveis de estoque, etc.

Na visão de Almeida (2010) e Franco e Marra (2001) os principais procedimentos de auditoria nas contas a receber são:

a) Listagem

Segundo Franco e Marra (2001) o auditor deve obter listagem analítica de todas as contas a receber, verificando sua conformidade com as respectivas contas do razão.

Com essa providência, o auditor poderá avaliar as probabilidades de efetivo recebimento dos títulos mais antigos. Geralmente as empresas possuem grande número de duplicatas, tornando esses procedimentos extensos e demorados (FRANCO; MARRA, 2001).

O auditor deve também, antecipar seus exames, escolhendo como data-base uma que não seja muito remota, nem muito próxima da data do balanço. Dois meses antes é satisfatório (FRANCO; MARRA, 2001).

b) Confirmação direta (circularização)

Depois de submetida a testes, a listagem irá servir como base para a obtenção de confirmação direta (circularização) (FRANCO; MARRA, 2001). Ainda conforme os autores, o auditor deve obter uma amostragem adequada para ser confirmada. É recomendado que essa amostragem não seja inferior a 10% do volume físico dos títulos nem a 80% do valor pecuniário de todas as contas a receber.

Ademais, o auditor deve prestar atenção nas seguintes situações: contas com faturamento muito alto no fim do exercício; contas cujos devedores se encontrem em má situação financeira; contas canceladas durante o ano por serem consideradas incobráveis e contas com saldos credores (FRANCO; MARRA, 2001).

O envelope deve ser franquiado e endereçado ao auditor que efetuará a conferência dos pedidos de confirmação direta. A entrega das cartas ao correio também é dever do auditor. As respostas serão confrontadas com a listagem original. Os casos de divergências serão investigados, propondo-se ajustes quando conveniente, sendo que se o número de respostas for insatisfatório o auditor deve providenciar um segundo ou terceiro pedido (FRANCO; MARRA, 2001).

c) Teste de avaliação das contas a receber de clientes

Segundo Almeida (2010), o auditor deve obter da empresa auditada um mapa demonstrativo das contas a receber, que deve conter os seguintes detalhes: valor das

duplicatas não vencidas; valor das vencidas de 1 a 30 dias; valor das vencidas de 91 a 180 dias; valor das vencidas em mais de 180 dias e valor total das duplicatas a receber.

Esse mapa é importante para orientar o auditor sobre os possíveis problemas relacionados com recebimentos de contas a receber, só assim, o auditor deve efetuar os seguintes procedimentos: conferência de base de teste de informações contidas no mapa, comparação das informações do mapa com as do ano anterior, nos casos de contas a receber em atraso, conversar com o gerente de cobrança e examinar correspondências e efetuar o cálculo da rotação das contas a receber (ALMEIDA, 2010).

A média das contas a receber representa o somatório dos valores das contas a receber no final de cada mês, dividido pelo número de meses. Esse índice deve ser comparado com o do ano anterior e quaisquer anomalias devem ser explicadas nos papéis de trabalho (ALMEIDA, 2010).

d) Teste do ajuste a valor presente

É preciso verificar se a companhia procedeu ao ajuste ao valor presente. Também é necessária à verificação das bases de cálculos, as taxas de juros praticadas e suas contabilizações (ALMEIDA, 2010).

e) Teste das outras contas a receber

Segundo Almeida (2010) é importante obter análises compondo os saldos das outras contas a receber, conferir a soma dessas análises e verificar se o valor total é o valor apresentado no razão da mesma data.

f) Outros procedimentos de auditoria

Também é coerente ao auditor verificar se as contas a receber foram devidamente classificadas entre ativo circulante e não circulante, inspecionar notas de créditos e devoluções e conferir a não existência de ônus sobre as contas a receber (ALMEIDA, 2010).

2.5 CONTAS A PAGAR

2.5.1 Aspectos contábeis

As contas a pagar representam fontes de recursos de terceiros contra os ativos da empresa (ALMEIDA, 2010). Na auditoria as contas são testadas para a subavaliação, ou seja, o auditor está interessado em constatar se todas as dívidas da companhia foram registradas na contabilidade.

As obrigações da empresa compreendem os seguintes grupos de contas, conforme Almeida (2010):

- Empréstimos a pagar;
- Fornecedores a pagar;
- Imposto de renda e contribuição social a pagar;
- Outros impostos a pagar;
- Salários a pagar e encargos sociais a recolher;
- Outras obrigações
- Provisões;

De acordo com a Estrutura Conceitual Básica do CPC, aprovada pela CVM pela deliberação nº 539, de 14 de março de 2008:

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

As obrigações são classificadas no balanço patrimonial nos grupos do passivo circulante ou passivo não circulante. No passivo circulante são registradas as dívidas que irão vencer no próximo exercício ou até em um ano. No passivo não circulante, são contabilizadas as obrigações que irão vencer depois de um ano (ALMEIDA, 2010).

Ainda na visão de Almeida (2010), todas as contas não pagas devem ser registradas no passivo. Caso essas dívidas tenham cláusulas de correção monetária, elas devem ser atualizadas para a data-base do levantamento das demonstrações financeiras. No caso de que essas dívidas não tenham encargos financeiros, devem ser ajustadas a seu valor presente.

Conforme Perez Junior (2012) o passivo representa os recursos de terceiros aplicados na empresa e, conseqüentemente, as obrigações da empresa para com esses terceiros. Para o

autor, as obrigações, segundo sua natureza, podem ser: duplicatas a pagar com fornecedores de bens de estoque imobilizado; empréstimos e financiamentos, junto a instituições financeiras; salários e encargos sociais; impostos e taxas; contas a pagar em geral; e provisões.

A partir dessas considerações, Ribeiro e Ribeiro (2010) destacam que a auditoria de contas a pagar também engloba um grupo de contas de obrigações, como as obrigações a fornecedores, trabalhistas, tributárias de curto e longo prazo. “Em geral, na auditoria de contas a pagar, o maior volume de testes, principalmente quando o auditado for uma empresa comercial ou industrial, recai sobre as obrigações a fornecedores” (RIBEIRO; RIBEIRO, 2010, p. 328).

Em suma, com base nessas evidências, o auditor deve se preocupar em verificar a veracidade das contas a pagar e se estas não se encontram subavaliadas nas demonstrações da empresa, tornando incorretas as informações utilizadas para a tomada de decisão dos gestores.

2.5.2 Objetivo da auditoria nas contas a pagar

Conforme visto anteriormente, “uma das preocupações do auditor deve ser direcionada para verificar se os saldos das contas a pagar apresentados no balanço refletem todas as obrigações da empresa, e, conseqüentemente, se não estão subavaliados” (RIBEIRO; RIBEIRO, 2010, p. 328).

Na visão de Attie (2011), a auditoria dos passivos tem a finalidade de determinar se são pertencentes à empresa; se foram utilizados os princípios da contabilidade; se ocorre a existência de ativos dados em garantia; e se estão corretamente classificados no balanço patrimonial e se foram expostas nas notas explicativas.

Perez Junior (2012) afirma que a auditoria do passivo possui os objetivos da existência, avaliação, classificação contábil e controle interno. A existência visa assegurar que o passivo esteja composto por obrigações da empresa decorrentes de suas atividades normais. A avaliação busca assegurar que as obrigações estejam avaliadas pelo valor máximo devido na data das demonstrações contábeis de acordo com as práticas adotadas no Brasil. Já a classificação contábil tem a finalidade de confirmar que a classificação das obrigações do passivo circulante ou exigível a longo prazo esteja de acordo com o prazo de vencimento até ou após o final do exercício social. Por fim, o controle interno, objetiva verificar se há um bom controle interno sobre as operações que geraram as obrigações.

Sá (2002, p. 396) reafirma essas evidências, considerando que “deve ainda, no caso das obrigações a longo prazo, o auditor verificar se os cálculos e as fórmulas aplicadas para as amortizações correspondem à realidade”, além disso, “não basta ao auditor verificar a exatidão, devendo também preocupar-se em acompanhar as relações decorrentes da dívida contraída”.

A partir dessas considerações observa-se que o auditor deve sempre justificar se a dívida da empresa está realmente registrada com segurança, assegurando que o passivo da entidade esteja regulamentado e apresentando sua real situação.

2.5.3 Principais procedimentos de auditoria usados nas contas a receber

Conforme Almeida (2010) os principais procedimentos de auditoria se definem como:

a) Teste de fornecedores

- consiste em basicamente obter uma relação dos fornecedores a pagar, conferir a soma dessa relação, conferir o total dessa relação com a conta controle do razão geral da contabilidade e investigar qualquer divergência encontrada;
- obter cartas de confirmação de saldos de alguns fornecedores;
- preparar papéis de trabalho de circularização de fornecedores;
- verificar se conta de fornecedores a pagar no exterior foi atualizada para a data do balanço;
- revisar a relação dos fornecedores para situações anormais;
- verificar se existem notas fiscais que não foram pagas na data de vencimento.

b) Teste do imposto de renda

- preparar um papel de trabalho de auditoria dando os seguintes detalhes da conta de provisão para imposto de renda: saldo do início do período, ajuste da provisão do ano anterior, compensação com antecipações e duodécimos, pagamentos do imposto de renda, provisão constituída sobre o lucro do ano auditado e saldo do fim do período;
- conferir o saldo no início do período com papéis de trabalho da auditoria do ano anterior;
- verificar se o valor do imposto a pagar constante na declaração de rendimentos concorda com o saldo no início do período acrescido ou deduzido do ajuste da provisão do ano anterior;

- analisar a natureza deste ajuste e verificar se ele foi adequado nas demonstrações contábeis;
 - inspecionar as guias quitadas de pagamento do imposto de renda incidente sobre o lucro do ano anterior;
 - conferir o saldo no fim do período com o razão geral da contabilidade para a mesma data;
- c) Teste dos outros impostos
- obter uma análise ou composição do saldo das contas de outros impostos;
 - conferir o valor da análise com a respectiva conta do razão da contabilidade;
 - verificar se não existem itens antigos ou anormais da análise;
 - confrontar quando aplicável o valor a pagar constante na análise dos livros fiscais.
- d) Teste dos salários a pagar e descontos e encargos sociais a recolher
- Obter uma análise de composição do saldo dessas contas;
 - Conferir o valor da análise com a respectiva conta do razão da contabilidade;
 - Verificar se não existem itens antigos ou anormais da análise;
 - Confrontar os valores com a folha de pagamento.
- e) Teste das outras obrigações
- Obter uma análise compondo o saldo por credor e data de vencimento da dívida;
 - Conferir a soma da análise e confrontar o valor total com o saldo da respectiva conta do razão da contabilidade;
 - Investigar se não existem itens antigos, anormais ou com datas de pagamento vencidas.
- f) Teste das provisões
- Preparar ou obter papel de trabalho para cada conta da provisão;
 - Conferir o saldo no início do período com os papéis de auditoria do ano anterior;
 - Inspecionar documentação comprobatória para pagamentos efetuados;
 - Conferir cálculos e analisar a natureza das provisões constituídas no ano;
 - Conferir saldo do fim do período com o razão geral da contabilidade.
- g) Teste de passivos omitidos
- Revisar os pagamentos efetuados no mês subsequente ao de encerramento das demonstrações financeiras;
 - Revisar também transações registradas no passivo no mês seguinte ao da data do balanço.

h) Cartas de confirmação de advogados

- Obter cartas de confirmação de advogados com relação a situação atual e o resultado provável de processos pendentes;
- Considerar as informações arrecadadas na auditoria das contas de provisão e na revisão das informações divulgadas nas notas explicativas

Ribeiro e Ribeiro (2010) acreditam que os procedimentos de auditoria são semelhantes àqueles aplicados na auditoria de contas a receber, envolvendo conferências, confrontações de saldos do balanço com o razão, circularização com fornecedores, exame de procedimentos e cálculos efetuados para avaliação das obrigações a valor presente.

Em relação à circularização, as cartas enviadas aos fornecedores não constam valores, pois é o fornecedor que informa a dívida auditada. Recebendo a informação, o auditor confronta o montante de crédito com aquele contido nas demonstrações contábeis da auditada (RIBEIRO; RIBEIRO, 2010).

Perez Junior (2012, p. 153) afirma que “devido à diversidade de natureza das obrigações, os procedimentos de auditoria aplicáveis deverão levar em consideração as especificidades de cada obrigação”, e resume tais procedimentos como:

a) Fornecedores

- Circularização de fornecedores;
- Teste de liquidação subsequente.

b) Financiamentos

- Circularização de instituições financeiras;
- Análise das garantias;
- Teste do cumprimento das cláusulas contratuais;
- Teste de obtenções e liquidações;
- Cálculo global dos encargos.

c) Imposto de Renda e Contribuição Social a pagar

- Teste de liquidação do saldo anterior;
- Revisão do cálculo do imposto a pagar;
- Teste dos valores dos incentivos fiscais.

d) Impostos a Recolher

- Revisão das conciliações dos saldos contábeis com fontes independentes;
- Teste de liquidação subsequente;
- Revisão dos cálculos, inclusive cálculo global, quando aplicável.

e) Salários e contribuições sociais

- Revisão das conciliações dos saldos contábeis com fontes independentes;
- Teste de liquidação subsequente;
- Teste de folha de pagamento;
- Teste do passivo relativo a férias e 13º salário.

f) Demais Contas a pagar

- Circularização de credores diversos;
- Teste de liquidação subsequente;
- Cálculo da variação monetária.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia pode ser definida como um elemento facilitador da produção de conhecimento, sendo uma ferramenta que é capaz de auxiliar no processo de busca de respostas e também para nos posicionarmos adequadamente, com perguntas pertinentes (PRODANOV; FREITAS, 2009).

Na visão de Diehl e Tatim (2004) a metodologia pode ser definida como o estudo e avaliação dos diversos métodos, com propósito de verificar possibilidades e limitações da sua aplicação no processo de pesquisa científica.

Complementando este conceito, Prodanov e Freitas (2009, p. 20), salientam que “a metodologia é entendida como uma disciplina que consiste em estudar e avaliar os vários métodos disponíveis, identificando as limitações de suas utilizações”.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa-diagnóstico, onde foram feitas análises críticas do objeto de pesquisa, ou seja, o controle interno do setor de contas a receber da empresa Simonetto Alimentos Ltda. Diehl e Tatim (2004, p. 57) afirmam que:

Há muitas possibilidades de projetos que visam ao diagnóstico interno ou do ambiente organizacional, em todas as áreas. Pesquisas que têm como meta diagnosticar uma situação organizacional geralmente não acarretam custos muito altos, mas são dificultadas pela questão da confidencialidade dos dados ou pela desconfiança do empresário, que tem que abrir informações para os estagiários.

A pesquisa-diagnóstico atrai principalmente interessados na área de análise administrativa, já que esta apresenta um conjunto de técnicas e instrumentos de análise que permitem o diagnóstico e também a racionalização dos sistemas (DIEHL; TATIM, 2004).

O tema abordado teve como objetivo diagnosticar a real situação da empresa estudada, sendo assim, reuniu características necessárias para a realização de uma pesquisa-diagnóstico.

No que se refere aos objetivos, a presente pesquisa é caracterizada como descritiva, por investigar informações já disponíveis e que necessitam ser sistematizadas.

Na visão de Diehl e Tatim (2004), a pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou, o estabelecimento de relações entre variáveis.

São inúmeros fenômenos que podem ser classificados como pesquisa descritiva, um dos principais é a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados, como questionário e observação sistemática (DIEHL; TATIM, 2004).

Prodanov e Freitas (2009, p. 63) afirmam que a pesquisa descritiva ocorre “quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles”.

A pesquisa descritiva também observa, registra, analisa, ordena dados, sem manipulá-los, ou seja, sem interferência do pesquisador (PRODANOV; FREITAS, 2009).

Sendo assim, realizou-se uma pesquisa descritiva com a finalidade de descrever os procedimentos realizados pela empresa em seus controles internos de contas a receber e a pagar.

No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa foi classificada como mista (quali-quantitativa), que ocorre quando estudos quantitativos necessitam de estudos qualitativos em uma fase inicial. Conforme Prodanov e Freitas (2009), a pesquisa quantitativa considera tudo que pode ser quantificável, o que significa traduzir em números informações para poder analisá-las. Essa pesquisa requer o uso de recursos estatísticos, como porcentagem, média, moda, mediana, etc.

Na mesma linha de raciocínio, Diehl e Tatim (2004, p. 51) caracterizam a pesquisa quantitativa:

Pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc., com o objetivo de garantir resultados e evitar distorções de análise e de interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências.

Por outro lado, os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado de grupo e possibilitar o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos (DIEHL; TATIM, 2004).

Prodanov e Freitas (2009, p. 81), afirmam que a pesquisa qualitativa considera “que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser trazido em números”.

Ou seja, a partir de uma pesquisa mista (quantitativa e qualitativa) avaliaram-se os procedimentos utilizados pela empresa referentes aos seus controles internos dos setores de contas a receber e contas a pagar, através do conhecimento teórico e dados numéricos para demonstrar a real situação da empresa estudada.

A presente pesquisa também se enquadrou como um estudo de caso. Conforme Prodanov e Freitas (2009, p. 74) o estudo de caso ocorre “quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

O estudo de caso apresenta uma série de vantagens como: estímulo de novas descobertas, ênfase na totalidade e simplicidade dos procedimentos. Entre as limitações do estudo de caso, a mais grave refere-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos (DIEHL; TATIM, 2004). Portanto, através de um estudo de caso pode-se concluir o desenvolvimento do tema proposto.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

Com relação à coleta de dados Marconi e Lakatos (2008, p. 18) definem como a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”.

A coleta de dados é cansativa, e toma mais tempo do que se espera. Exige do pesquisador paciência, perseverança e esforço pessoal, além do cuidadoso registro dos dados (MARCONI; LAKATOS, 2008).

Conforme Diehl e Tatim (2004) existem diversos instrumentos para a coleta de dados. As técnicas de coleta de dados devem ser escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o

contexto de sua pesquisa, porém, deve-se lembrar de que todas elas possuem qualidades e limitações, uma vez que sua eficácia depende da adequada utilização.

Para Marconi e Lakatos (2008), são vários os procedimentos utilizados para a coleta de dados que variam de acordo com o tipo de investigação. Em linhas gerais, as técnicas de pesquisa são: 1) Coleta documental; 2) Observação; 3) Entrevista; 4) Questionário; 5) Formulário; 6) Medidas de opiniões e de atitudes; 7) Técnicas mercadológicas; 8) Testes; 9) Sociometria; 10) Análise de conteúdo e 11) História de vida.

Esta pesquisa utilizou-se como coleta de dados as técnicas de coleta documental, observação e questionário. Foram desenvolvidos estudos através de bibliografias e adaptados questionários de Almeida (2010), Sá (2002) e Hernandez (2012), encontrados nos apêndices. Estes questionários foram aplicados e respondidos pelos responsáveis dos setores analisados da empresa em questão. O estudo foi aprofundado através de observação e pesquisa documental através de dados fornecidos pela empresa, com o objetivo de demonstrar a real situação do controle interno dos setores de contas a receber e a pagar.

3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DE DADOS

Nas pesquisas, tanto de caráter quantitativo quanto de qualitativo, existe a necessidade de organizar os dados coletados para que possam ser interpretados pelo pesquisador (DIEHL; TATIM, 2004).

A partir dos dados coletados foram realizadas verificações nos aspectos contábeis e nos principais procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contas a receber e a pagar da empresa.

Nesse sentido, “o processo de análise de dados normalmente percorre os seguintes estágios: análise univariada, análise bivariada e análise multivariada” (DIEHL; TATIM, 2004, p. 83).

Esta fase da pesquisa prevê a interpretação e a análise dos dados tabulados, os quais foram organizados na etapa anterior. A análise deve ser feita a fim de atender os objetivos da pesquisa e confirmar ou rejeitar as hipóteses apontadas (PRODANOV; FREITAS, 2009).

Prodanov e Freitas (2009, p. 124) também afirmam que a análise e interpretação desenvolvem-se a partir “das evidências observadas, de acordo com a metodologia, com relações feitas através do referencial teórico e complementadas com o posicionamento do pesquisador”.

Rudio (2011, p. 122-123) complementa que “obtidos os dados, o pesquisador terá diante de si um amontoado de respostas, que precisam ser ordenadas e organizadas, para que possam ser analisadas e interpretadas”. Nesse sentido, deve-se organizar, tabular e classificar os dados de forma que possam atender os objetivos do estudo.

Desse modo, foram analisadas as informações obtidas por meio dos questionários aplicados com a finalidade de detectar possíveis falhas e distorções. Através de confrontos com o referencial teórico e, principalmente, aos princípios dos controles contábeis, buscou-se verificar a adequação e alinhamento dos controles internos dos setores de contas a pagar e a receber da empresa com os mesmos.

3.4 VARIÁVEIS DE ESTUDO

As variáveis pesquisadas com maior atenção neste estudo foram: contabilidade, auditoria, controle interno, contas a receber e contas a pagar.

Conforme Sá (2010, p. 46), a contabilidade “é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

A auditoria, por sua vez, na visão de Franco e Marra (2001, p. 28) é:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Os controles internos representam o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas, com objetivo de proteger os ativos, produzir informações contábeis confiáveis e ajudar a administração a conduzir os negócios da empresa (ALMEIDA, 2010).

Já as contas a receber representam direitos adquiridos por vendas a prazo de bens ou serviços relacionados com o objetivo social da empresa e as contas a pagar representam as obrigações que são fontes de recursos de terceiros contra os ativos da empresa (ALMEIDA, 2010).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados e analisados os dados coletados na empresa, com a finalidade de compreender a realidade organizacional e as principais características do sistema de controle do setor de contas a pagar e a receber.

4.1 AMBIENTE ORGANIZACIONAL

Localizada na cidade de Tapejara/RS, a empresa Simonetto Alimentos foi fundada no ano de 1987, pelo Senhor Alcides Simonetto e chamava-se Distribuidora Simonetto. Na época a empresa não fabricava nenhum produto próprio, apenas revendia doces já produzidos.

Em 1989 o Senhor Gilberto Simonetto saiu da cidade de Erechim para se instalar na cidade de Tapejara, tornando-se sócio da empresa, e futuramente, o único administrador, após o falecimento do Senhor Alcides. Como todo o começo de qualquer atividade é difícil, a empresa passou por diversos problemas, iniciando seus trabalhos com apenas cinco colaboradores no prédio onde hoje está localizada a matriz na Rua Luiz Sitta na cidade de Tapejara que atualmente corresponde a uma área de 3.500 m² (Figura 1). No começo a empresa distribuía balas, chocolates, rapaduras e gomas de mascar.



Figura 1 - Estrutura da matriz

Fonte: Simonetto Alimentos (2014)

Aos poucos a administração foi percebendo a possibilidade de crescer ainda mais no ramo alimentício e, no ano de 2004, foi inaugurada a unidade 2 que nasceu de um antigo sonho do proprietário da empresa, também localizada na mesma cidade na Rua Aurélio Sossella. O pavilhão possui uma estrutura maior e mais moderna e foi nesse momento em que a empresa começou a produzir balas e pirulitos. Em 2011 inaugurou-se uma nova planta destinada a fabricação de preparados em pó. Atualmente a Simonetto possui uma área que corresponde a 20.000 m² (Figura 2).



Figura 2 - Estrutura da filial

Fonte: Simonetto Alimentos (2014)

A Simonetto Alimentos conta com aproximadamente 250 colaboradores e é referência nacional e internacional, exportando para cerca de 50 países, dentro deles mercados extremamente competitivos como Rússia e Estados Unidos da América, chegando ao nível de produtos que se encontra atualmente.

A Simonetto Alimentos possui uma estrutura ampla e com espaço para novas ampliações, como pode ser observado na Figura 2. No ano passado abriu mais uma filial na cidade de Sorocaba/SP, esta apenas para distribuição dos produtos e, posteriormente uma outra na cidade de Rondonópolis/MT.

4.2 PRODUTOS

A empresa produz aproximadamente 150 itens, que são divididos em: balas, pirulitos, gomas de mascar e preparados em pó (Figura 3). O último lançamento da empresa foi à linha de balas de caramelo, tornando a empresa a única indústria a produzir este tipo de produto na região sul e a segunda do país.



Figura 3 - Mix de produtos
Fonte: Simonetto Alimentos (2014)

4.3 MISSÃO

A empresa tem como missão: produzir alimentos de qualidade, proporcionando satisfação aos consumidores, com resultados para clientes, funcionários e sócios, e respeito permanente às pessoas e ao meio ambiente.

4.4 VISÃO

Em 2020, a Simonetto Alimentos será reconhecida como uma das maiores empresas brasileiras no setor de balas, pirulitos e preparados em pó, atuando com distribuição efetiva nos segmentos de mercado definidos pela empresa.

4.5 ANÁLISE SUBJETIVA DAS CONTAS A RECEBER

Para formar uma opinião sobre os controles internos do setor de contas a receber da empresa analisada, foram observadas 25 questões (Apêndice A).

Observando o conceito de Almeida (2010), os controles internos representam o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas, com objetivo de proteger os ativos, produzir informações contábeis confiáveis e ajudar a administração a conduzir os negócios da empresa.

Analisando as 25 questões do Apêndice A, pode-se verificar que a empresa utiliza deste método para a condução de seus negócios, e que segue alguns dos princípios fundamentais dos controles contábeis, conforme se observa a seguir:

As questões 1 e 2 do questionário referem-se aos limites de crédito e foi afirmado pelo responsável do setor de contas a receber da empresa que a mesma possui um procedimento de limites de crédito e que o mesmo é seguido corretamente. Porém, o mesmo responsável afirma também que o setor não possui limites de crédito determinados, uma certa contradição pela parte do departamento que deveria estar melhor alinhado neste sentido.

As questões 3 e 4 referem-se à emissão de títulos, onde foi verificado que os títulos da empresa são emitidos em ordem sequencial, numerada, seguindo a ordem das notas fiscais. Esse procedimento transmite a organização da empresa, revelando um ponto positivo do departamento.

A questão 5 revela que a empresa possui rotinas quanto a sua cobrança de títulos em atraso, onde primeiramente são cobrados via telefone, após pelo vendedor externo da empresa, e em últimos recursos pelo advogado. É um bom procedimento adotado pela empresa, que em primeira instância procura executar uma cobrança interna, diminuindo assim, possíveis gastos desnecessários com advogados. Pode-se constatar que a empresa segue o princípio das Rotinas Internas conforme Almeida (2010), onde a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas,

A questão de número 6 não apresenta nenhuma divergência a ser relatada na presente análise, visto que se trata apenas da remessa dos títulos que são enviados para o banco.

A próxima questão, de número 7, trata da baixa dos títulos, onde foi questionado se existem documentos para a mesma. Verifica-se que a empresa segue o princípio de Responsabilidade que conforme Almeida (2010) trata das atribuições dos funcionários que devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante estabelecimento de manuais internos da organização. Pode-se observar que a empresa estudada controla sua baixa com responsabilidade, principalmente no que se diz respeito à devolução de mercadorias, onde a baixa só é realizada mediante apresentação da nota fiscal.

Observando a questão de número 8, no que condiz à alteração dos critérios de cobrança, a empresa executa um procedimento de que só é autorizada a alteração pelo diretor geral da empresa ou pelo funcionário do setor com autorização de seu superior. Desse modo, segue mais um princípio dos controles contábeis, o princípio da Amarração de Sistemas, que conforme Almeida (2010) trata de que o sistema de controle interno deve ser aplicado de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas.

Analisando as questões 9 e 10 verifica-se que os funcionários do setor de contas a receber controlam a cobrança dos clientes em atraso e também controlam as baixas de pagamento. Porém, somente executam determinada função mediante documentos que comprovem a baixa, seguindo o princípio de Rotinas Internas que conforme Almeida (2010) a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Esta é uma rotina interna utilizada pela empresa que funciona consideravelmente bem.

A questão 11 trata das relações de títulos em atraso, onde é afirmado pelo responsável do setor que a empresa emite relatórios de dívidas semanalmente e os entrega ao vendedor encarregado pela região para cobrança, um procedimento adequado para controle de sua inadimplência.

Em relação à questão de número 12 não se pode utilizar a mesma como objeto desta análise, pois trata somente de documentos que são extraídos quando os títulos são pagos.

As questões de número 13 e 14 referem-se aos juros de mora, cobrados quando o cliente atrasa o pagamento. A empresa estudada cobra juros de 3% ao mês e o próprio título já possui informação do controle destes juros, uma questão sujeita a recomendações.

Outra questão onde é necessária uma revisão por parte da alta administração da empresa é a questão de número 15, que trata de créditos cedidos aos clientes. O entrevistado relata que determinados créditos são cedidos somente em troca de mercadorias, mas não fala de algum controle específico para isso ou de autorização de seu superior, fugindo assim do princípio da Responsabilidade fundamentado por Almeida (2010) de maneira que as atribuições dos funcionários devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante estabelecimento de manuais internos da organização.

No que se refere à antecipação de pagamentos por parte dos clientes, a empresa relata na questão 16 que os clientes só pagam seus títulos antecipadamente quando possuem créditos com restrição, um motivo para preocupação, pois para a empresa e seu fluxo de caixa seria favorável que mais clientes realizassem pagamentos adiantados.

A questão 17 trata dos controles para determinada antecipação, onde o setor questionado informou que é relatada a situação ao setor de faturamento e ao comercial, onde se pode observar que a empresa segue mais uma vez o princípio das Rotinas Internas em seu dia-a-dia.

A questão 18 completa o sentido da questão de número 5, onde o setor informa que os títulos são cobrados em primeira instância pela própria pessoa do financeiro, depois pelo vendedor da empresa e em últimos casos pelo advogado.

As questões de número 19 e 20 tratam de contas a receber do exterior, tornando-se importantes para esta análise em vista que a entidade estudada exporta para mais de 50 países. A pessoa encarregada pelo financeiro a receber do mercado interno informou que o setor de exportação controla suas contas a receber através de uma planilha e que a pessoa que cobra é a mesma que realiza a venda para o exterior. Isso pode chamar a atenção para possíveis revisões por parte da empresa, onde o controle interno poderia ser controlado de maneira mais eficaz, através do princípio de Responsabilidade que conforme Almeida (2010) as atribuições dos funcionários devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante estabelecimento de manuais internos da organização. Além disso, cabe uma possível Segregação de Funções, para que a mesma pessoa encarregada da venda ao exterior não seja a mesma pessoa encarregada pela cobrança.

A questão de número 21 também não merece destaque em vista que complementa o que foi tratado na questão de número 5 que relata as providências tomadas para os títulos em atraso.

O setor em questão informa na questão 22 que os títulos pagos são imediatamente depositados na conta corrente da empresa, onde é emitido um extrato diário e relatado para a contabilidade. Verifica-se então que a entidade utiliza o princípio do Confronto dos Ativos com os Registros conforme Almeida (2010) onde a empresa deve estabelecer procedimentos de forma que os seus ativos sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade.

Na questão 23 pode-se observar que somente funcionários do setor de contas a receber podem ter acesso aos recebimentos, em coerência com o princípio de Acesso aos Ativos que na visão Almeida (2010) que trata de que a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos.

Tratando-se de vendas a vista, o motorista recebe o dinheiro no momento da entrega, logo em seguida a conferência é realizada pelo gerente geral da empresa e lançado no caixa, como trata a questão 24. Deve-se observar que existe um princípio das Rotinas Internas presente nos procedimentos da empresa novamente.

Na questão de número 25 a empresa alega que a contabilização é realizada diariamente, obedecendo ao princípio de Amarrações do Sistema que segundo Almeida (2010) o sistema de controle interno deve aplicado de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos, e dentro do período de competência.

4.6 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS CONTAS A RECEBER

Nesta seção foram levantados alguns dados relevantes para demonstrar a real situação da empresa estudada no seu setor de contas a receber.

Para analisar a empresa em relação a sua inadimplência é preciso primeiramente analisar o seu faturamento. O Gráfico 1, a seguir, apresenta as vendas realizadas pela empresa no período de janeiro a agosto de 2014.

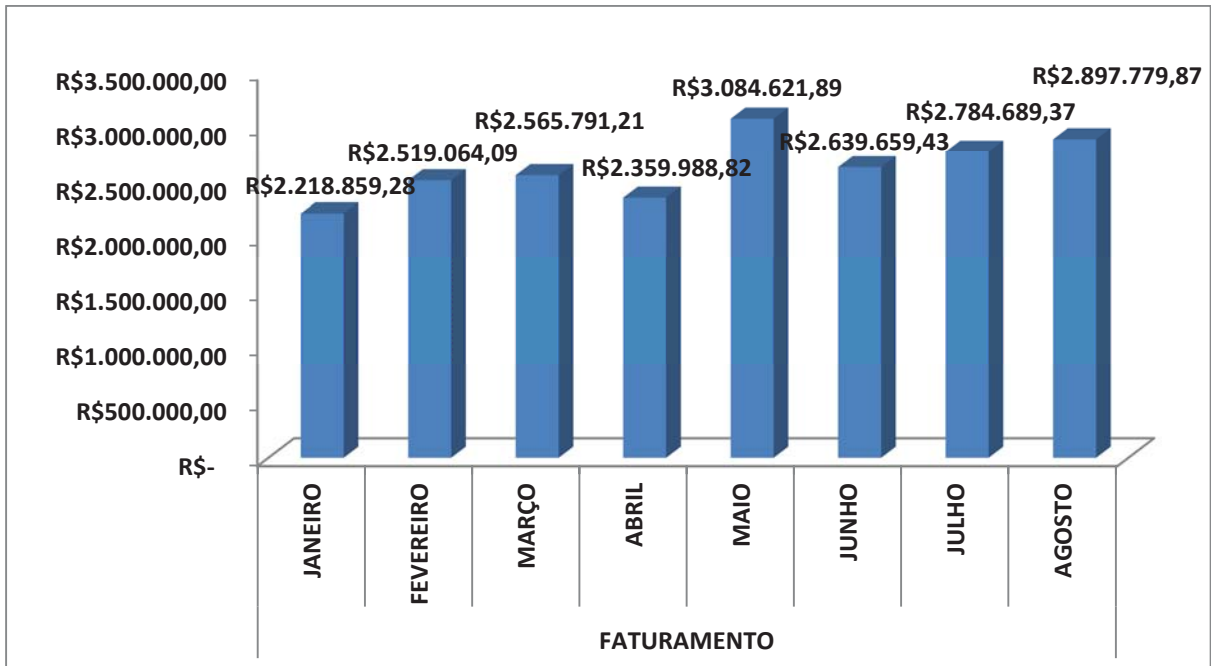


Gráfico 1 - Faturamento da Simonetto Alimentos

Fonte: Dados Primários (2014)

Pode-se verificar que a empresa em questão não possui um faturamento estável: Em janeiro, o mês em que geralmente a empresa apresenta os piores resultados, a mesma faturou R\$ 2.218.859,28. Em fevereiro esse número aumentou aproximadamente R\$ 300.000,00, onde a empresa faturou R\$ 2.519.064,09. Em março, o índice de vendas cresceu pouco, e a empresa faturou R\$ 2.565.791,21. Em abril, em virtude da Páscoa, houve uma queda, e a empresa em questão faturou R\$ 2.359.988,82, porém, em maio, o aumento das vendas foi significativo, faturando R\$ 3.084.621,89. Em junho, novamente o faturamento caiu, onde a empresa faturou R\$ 2.639.659,43. A partir de junho o faturamento vem crescendo, faturando R\$ 2.784.689,37 em julho e R\$ 2.897.779,87 em agosto. O mesmo tende a continuar assim até o final do ano, onde os resultados da entidade geralmente são melhores.

O Gráfico 2, na sequência, apresenta o percentual mensal de inadimplência da empresa:

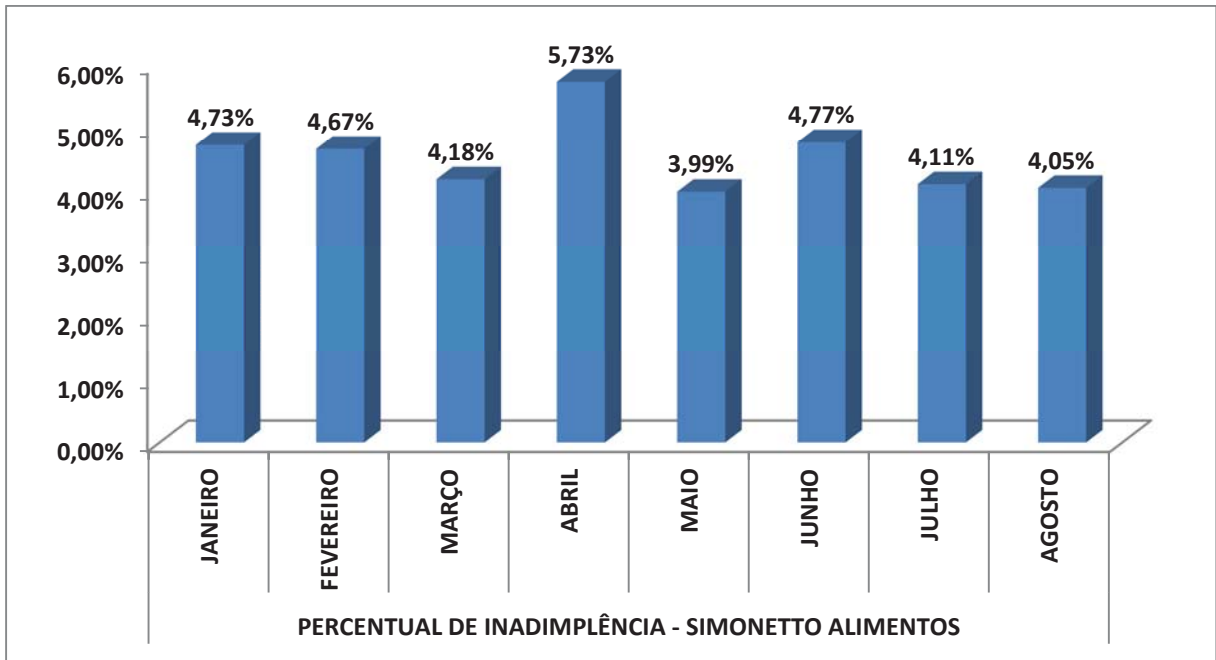


Gráfico 2 - Percentual de inadimplência da Simonetto Alimentos

Fonte: Dados Primários (2014)

Pode-se observar analisando a inadimplência da empresa que a mesma não condiz com seu faturamento mensal. Em janeiro a empresa apresentou 4,73% de inadimplência, o terceiro pior índice encontrado, em fevereiro, onde seu faturamento cresceu a inadimplência diminuiu para 4,67%. Em março o faturamento da empresa também cresceu, porém, positivamente, seus clientes devedores diminuíram para 4,18%. Em abril, em virtude da Páscoa, o faturamento da empresa teve uma queda significativa, porém, em contrapartida sua inadimplência aumentou significativamente, o pior número até agosto, 5,73%. Em maio, mais uma vez é encontrado um resultado contraditório, o faturamento apresenta o melhor número do período, porém, a inadimplência por sua vez caiu para 3,99%. Em junho mais uma vez a inadimplência aumentou para 4,77% e em julho e agosto, na medida em que o faturamento vem crescendo, os devedores da empresa vêm caindo consecutivamente para 4,11 e 4,05%.

Observando estes dados pode-se verificar que a empresa estudada não possui controle para sua inadimplência, na medida em que a mesma não é regular com seu faturamento, oscilando significativamente, independentemente de suas vendas.

4.7 ANÁLISE SUBJETIVA DAS CONTAS A PAGAR

Para formar uma opinião sobre os controles internos do setor de contas a pagar da empresa estudada, foram analisadas 20 questões conforme Apêndice B.

Pode-se observar também, que em mais um setor a empresa utiliza alguns dos Princípios Fundamentais dos Controles Contábeis, como relatado a seguir:

A questão 1 aborda o controle realizado nos comprovantes de pagamento que são conferidos e aprovados pelo gerente geral. Isso mostra que a empresa estudada possui controles internos para que não ocorram gastos desnecessários e irrelevantes para suas atividades, uma vez que seu gerente geral revisa todas as notas fiscais pagas pelo financeiro.

As questões 2 e 3 tratam da conciliação do diário auxiliar de pagamento da empresa e do saldo de fornecedores, onde é afirmado pelo responsável do setor de contas a pagar que os mesmos são conciliados periodicamente. Essa evidência obedece ao princípio de Amarrações de Sistema que, conforme Almeida (2010), os registros devem ser aplicados apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos, e dentro do período de competência.

Na questão de número 4 é afirmado pelo entrevistado que somente funcionários do setor de contas a pagar podem ter acesso à área do departamento. Esse é um ponto positivo para a empresa que restringe e protege seus ativos evitando assim possíveis fraudes, estando em concordância ao princípio de Acesso aos Ativos que, na visão de Almeida (2010), a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos, estabelecendo controles físicos sobre esses.

A questão de número 5 afirma que a empresa em estudo possui políticas e procedimentos e que os mesmos são seguidos corretamente, obedecendo assim o princípio de Rotinas Internas. Porém, em contrapartida, na questão de número 6 a pessoa responsável pelo setor alega que os mesmos nunca foram revisados, uma falha por parte da empresa, em vista que poderiam ser implementadas mudanças e atualizações nos processos, facilitando assim o seu dia-a-dia.

Analisando a questão 7, onde a empresa afirma que existe segurança para que somente compras entregues sejam liberadas para pagamento, pode-se observar que a mesma obedece o princípio de Rotinas Internas que, na visão de Almeida (2010), a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas.

Analisando diretamente os controles internos do setor de contas a pagar da empresa, na questão 8 pode-se verificar que os pagamentos são lançados no sistema e posteriormente em uma agenda. Essa ação faz com que seja praticamente impossível que documentos sejam

pagos fora de prazo, sendo um ponto relevante para esta análise uma vez que o controle interno utilizado se apresenta eficaz e coerente para as atividades.

Na questão de número 9 é afirmado que os cheques assinados ficam sob responsabilidade da pessoa encarregada pelo financeiro a pagar e são assinados somente pelo gerente geral da empresa. Essa evidência segue o princípio da Responsabilidade como afirma Almeida (2010), onde as atribuições dos funcionários devem ser claramente definidas e limitadas.

Em relação à tesouraria da empresa, nas questões 10 e 11, é verificado que os pagamentos do serviço de tesouraria são efetuados pelo responsável do setor. Porém, não existem exigências para efetuar os mesmos, um ponto negativo para a empresa que deve ser revisado.

A questão 12 trata de uma pequena caixa que existe na empresa para efetuar os pequenos pagamentos. Esta se encontra na tesouraria, porém, na questão 13 é afirmado que os mesmos pagamentos não necessitam de autorização para serem efetuados. É um ponto que deve ser revisado pela empresa, onde a mesma poderia adotar o princípio de Rotinas Internas que, na visão de Almeida (2010), trata de uma definição em manual de todas as rotinas internas.

No que se refere ao prazo de prestação de contas da tal caixa, na questão 14 a empresa enfatiza que seu saldo é informado diariamente, condizendo ao princípio de Confronto dos Ativos com os Registros. Sobre isso, Almeida (2010), afirma que a empresa deve estabelecer procedimentos de forma que os seus ativos sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade.

A questão de número 15 refere-se à conferência da caixa relatada anteriormente, uma vez que a empresa afirma que o gerente geral faz a conferência com o responsável pela tesouraria, um método de controle interno utilizado pela administração.

Na questão 16 foi afirmado pelo encarregado do setor de contas a pagar que a pessoa que assina os cheques autoriza também as despesas. Esta é uma boa forma de controle e de rotina adaptada pela empresa para evitar possíveis danos e gastos desnecessários.

Na questão 17 a empresa relata que os saldos dos bancos são controlados pelo financeiro, mas também pela contabilidade seguindo o princípio de Segregação de Funções que, conforme Almeida (2010), consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis.

Em relação aos talões de cheques a empresa afirma nas questões 18 e 19 que a pessoa que possui poder de requisitar cheques em branco é o encarregado pelas contas a receber, porém os mesmos são lançados na contabilidade e na tesouraria.

Analisando a questão de número 20 pode-se verificar que a empresa possui rotinas internas organizadas em relação ao seu fluxo de caixa, onde o mesmo é emitido todos os sábados para a semana seguinte, e os pagamentos que por ventura chegarem durante a semana serão provisionados somente para a outra semana e assim sucessivamente, obedecendo o princípio das Rotinas Internas que, segundo Almeida (2010), a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas.

4.8 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS CONTAS A PAGAR

Nesta seção foram levantados dados relevantes para demonstrar a real situação das contas a pagar da empresa estudada. Novamente apresenta-se o faturamento obtido pela empresa no período de tempo analisado. O Gráfico 3, a seguir, mostra o faturamento da empresa no período de janeiro a agosto do ano de 2014:

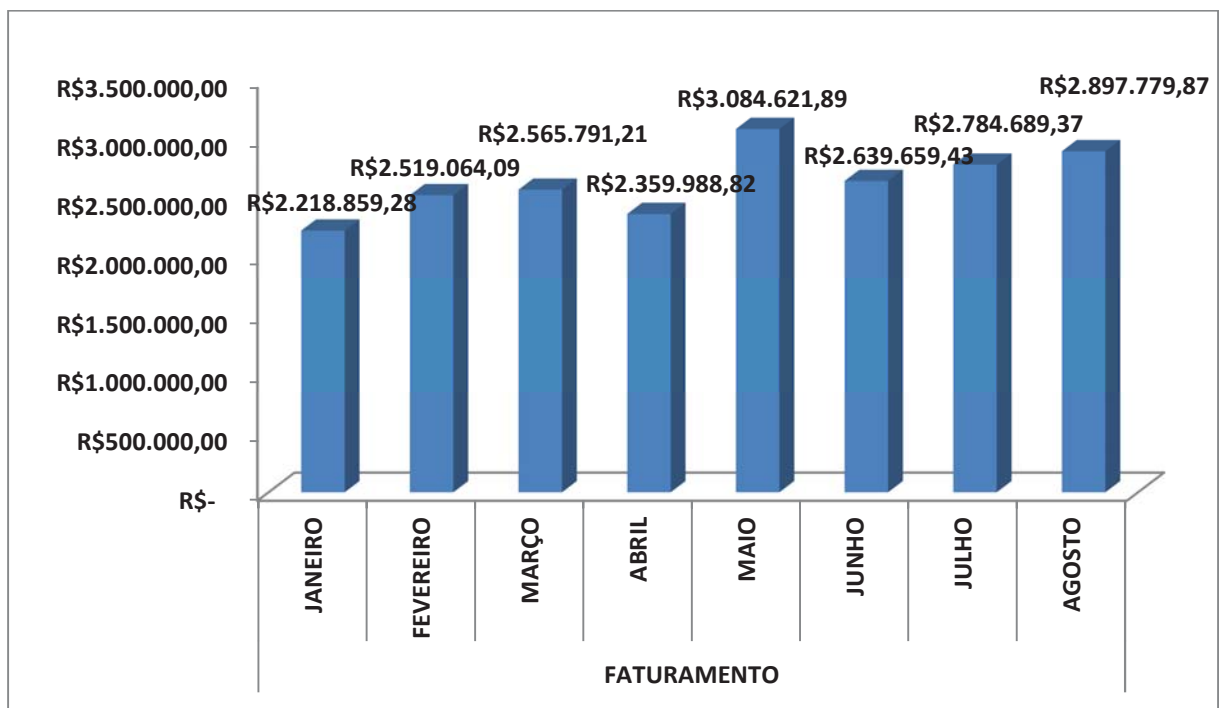


Gráfico 3 - Faturamento da Simonetto Alimentos

Fonte: Dados Primários (2014)

Como exemplificado no setor de contas a receber, é notável que a empresa em questão não apresenta um faturamento constante. Seus valores oscilam mensalmente, porém essa oscilação não compromete o setor de contas a pagar, como se pode notar nos gráficos seguintes.

Em relação aos valores pagos pela empresa a seus financiamentos e empréstimos encontra-se a seguinte situação (Gráfico 4):

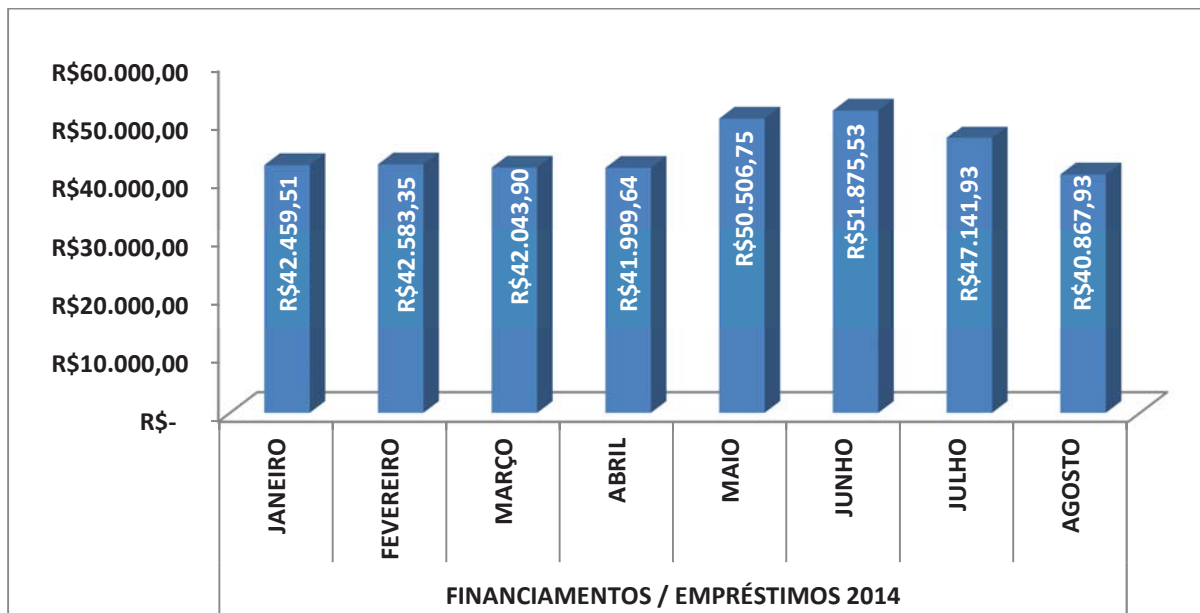


Gráfico 4 - Demonstrativo dos valores pagos para financiamentos

Fonte: Dados Primários (2014)

Pode-se verificar que a dívida da empresa em relação aos seus financiamentos e empréstimos é baixa comparada ao seu faturamento. Os financiamentos da empresa geralmente referem-se à aquisição de máquinas para a indústria e caminhões para a frota da empresa. Em todos os meses o faturamento da empresa cobre as despesas referentes aos financiamentos e empréstimos tomados. No mês de janeiro a empresa faturou R\$ 2.218.859,28 e pagou em financiamentos R\$ 42.459,51. No mês de fevereiro a empresa faturou R\$ 2.519.064,09 e teve uma despesa de financiamentos de R\$ 42.583,35, no mês de maio a situação é parecida, onde a empresa vendeu R\$ 2.565.791,21 e pagou seus financiamentos em um valor de R\$ 42.043,90.

No mês de abril onde a venda caiu para R\$ 2.359.988,82, a empresa mesmo assim teve capital para cobrir seus financiamentos que foram de R\$ 41.999,64. O mês de maio, mês de maior volume de faturamento da empresa, a mesma vendeu R\$ 3.084.621,89 e teve um aumento também nas suas obrigações de financiamentos, pagando o valor de R\$ 50.506,75.

Em junho, a empresa enfrentou uma queda no faturando, faturando R\$ 2.639.659,43 e um aumento da dívida de seus financiamentos, pagando pelos mesmos R\$ 51.875,53. Em julho a empresa aumentou suas vendas para R\$ 2.784.689,37 e diminuiu seus financiamentos para o valor de R\$ 47.141,93. Em agosto a empresa obteve mais um aumento em suas vendas, faturando R\$ 2.897.779,87 e pagou R\$ 40.867,93 de financiamentos.

Quanto ao pagamento de fornecedores, são constatados os seguintes valores (Gráfico 5):

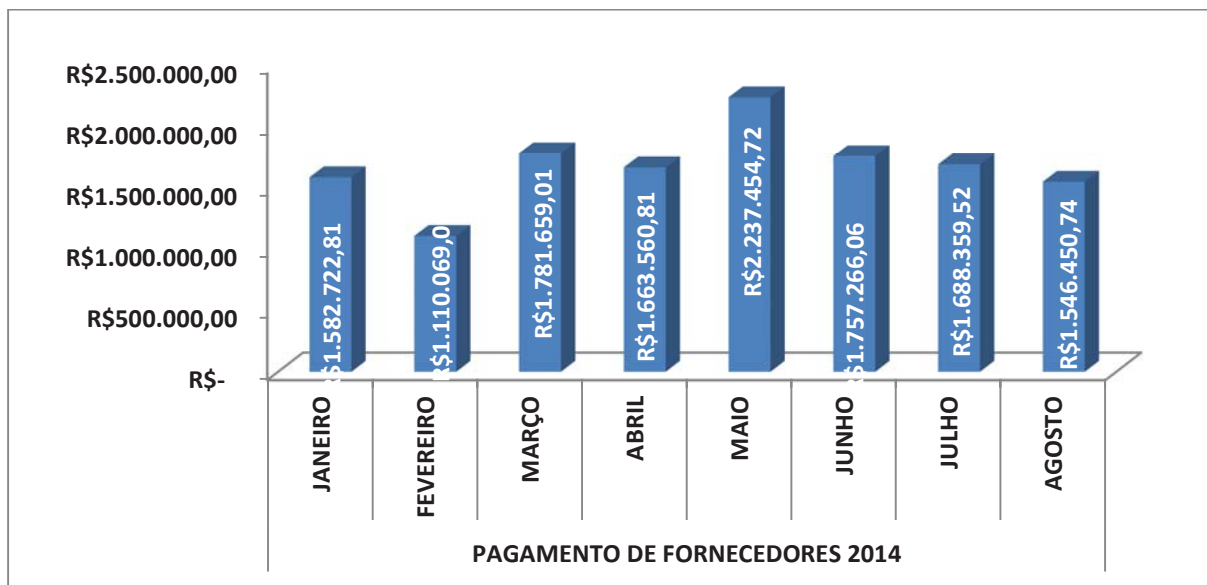


Gráfico 5 - Pagamento de fornecedores

Fonte: Dados Primários (2014)

Os valores encontrados são expressivos em relação ao faturamento da empresa, representando na maioria dos meses, aproximadamente dois terços de suas vendas. Os principais fornecedores são indústrias de açúcar, glicose e embalagens, as principais matérias-primas dos alimentos industrializados pela entidade estudada.

Em janeiro a empresa faturou R\$ 2.218.859,28 e pagou para seus fornecedores o valor de R\$ 1.582.722,81. Em fevereiro a mesma vendeu R\$ 2.519.064,09 e obteve uma diminuição do valor pago a seus fornecedores, que foi de R\$ 1.110.069,09. Em março onde a empresa faturou R\$ 2.565.791,21, a mesma aumentou suas despesas com fornecedores para R\$ 1.781.659,01. Em abril, com a diminuição de suas vendas para R\$ 2.359.988,82, a empresa diminuiu também o valor pago para fornecedores para R\$ 1.663.560,81. Em maio, o melhor resultado da empresa no período, a mesma vendeu R\$ 3.084.621,89 e pagou R\$ 2.237.454,72 para seus fornecedores, um número significativo, em razão ao aumento de suas vendas. Em junho, os dois números caíram, faturando R\$ 2.639.659,43 e pagando aos fornecedores o

valor de R\$ 1.757.266,06. Em julho a empresa aumentou seu faturamento para R\$ 2.784.689,37 e, conseqüentemente, aumentou também seu valor para fornecedores, onde pagou R\$ 1.688.359,52. Em agosto, a situação apresentou o mesmo resultado, aumentando as vendas para R\$ 2.897.779,87 e a dívida com fornecedores para R\$ 1.546.450,74.

Desse modo, entende-se que os valores pagos para fornecedores estão diretamente ligados ao faturamento da empresa, aumentando gradativamente com o aumento da receita. A empresa apresenta bons resultados em vista que sua dívida com financiamentos e empréstimos é praticamente nula em relação às suas vendas, uma vez que esta despesa em maior volume acarretaria problemas, em vista que os valores gastos com fornecedores são extremamente significativos.

4.9 RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES

Nesta seção são indicadas recomendações e sugestões para serem implementadas na empresa estudada a fim de melhorar a gestão dos setores analisados.

4.9.1 Contas a receber

De acordo com os resultados do questionário e das análises realizadas pode-se concluir que existem alguns itens que devem ser revistos e implementados no controle interno da empresa em seu setor de contas a receber, sendo que alguns precisam ser apenas aperfeiçoados.

Nas questões 1 e 2, que referem-se aos procedimentos de limites de crédito, o entrevistado afirma que a empresa não possui um limite de crédito determinado, o que poderia ser implementado a fim de diminuir a inadimplência que apresenta-se inconstante em relação ao seu faturamento, segundo as análises efetuadas.

Outro procedimento que pode ser revisado é o procedimento de cobranças que trata a questão 5. O setor em primeira instância cobra o cliente, depois a cobrança é realizada pelo vendedor e, em últimos casos, pelo advogado. É um bom procedimento adotado pela empresa, evitando gastos desnecessários, porém, sugere-se uma alteração de maneira que cobranças de valores mais significativos sejam repassadas diretamente ao advogado da empresa.

Na questão 8, que trata da alteração dos critérios de cobrança, é relatado pelo responsável do setor que a alteração só é realizada mediante aprovação do proprietário da empresa. Isso pode ser revisado implementando uma segregação de funções e tornando outra pessoa responsável por esta alteração, no caso de ausência do diretor em vista que a mesma possui uma quantidade expressiva de clientes podendo assim sobrecarregar seu sócio proprietário.

Outro ponto de análise sujeita à recomendação é a questão 14, que trata dos juros de mora cobrados pela empresa. É afirmado que no próprio título existem informações sobre os juros, o que poderia ser ajustado, a fim de que para controles mais específicos a empresa deveria utilizar um documento auxiliar com as informações de juros cobrados.

Na questão 16 é relatado que os clientes somente realizam pagamentos antecipados em caso de restrição de crédito, o que deve ser motivo de preocupação pela parte da empresa estudada, uma vez que pagamentos antecipados beneficiariam seu fluxo de caixa. Para uma melhor conduta nesta questão é necessário estipular descontos especiais para pagamentos realizados antecipadamente, a fim de estimular os clientes realizarem os mesmos.

As questões 19 e 20 são de extrema importância para a empresa, pois tratam de suas vendas ao exterior. É relatado pelo funcionário do setor de contas a receber do mercado interno que as contas do exterior são de responsabilidade do gerente de exportação, o mesmo que realiza as vendas. É uma questão sujeita a uma alteração por parte da empresa, que poderia neste caso estipular um encarregado somente para a cobrança das contas do mercado externo a fim de que a mesma pessoa que realize as vendas não seja responsável também pelas cobranças.

Em tese, pode concluir que no setor de contas a receber existem alguns ajustes a serem realizados, porém a empresa encontra-se de maneira geral no caminho certo em relação à condução de seus controles internos.

4.9.2 Contas a pagar

No setor de contas a pagar existem alguns procedimentos que devem ser revisados por parte da empresa e alguns controles que podem ser implementados a fim de uma melhoria na segurança de seus controles internos. Um item relevante que pode ser revisado são os manuais de políticas e procedimentos. É afirmado pelo responsável do setor de contas a pagar, nas questões 5 e 6, que existem estes manuais na empresa, porém, que os mesmos nunca foram

revisados. É de grande importância que a empresa realize esta revisão periodicamente a fim de implantar melhorias e revisões necessárias para uma melhor conduta e agilidade no setor.

Outro item de extrema importância que deve ser ajustado pela empresa é o item que trata das questões de número 12 e 13. É relatado pelo entrevistado que pequenos pagamentos são realizados pela tesouraria da empresa e que a mesma possui uma pequena caixa para realizar tais pagamentos. Porém, não existem exigências para autorização destes pagamentos. Sugere-se que a empresa adote um controle interno específico neste item a fim de determinar um responsável para autorização destes pequenos pagamentos.

Como demonstrado anteriormente nos gráficos, a empresa consegue mensalmente suprir seus gastos com financiamentos e fornecedores. Porém, seria prudente a realização de um estudo rigoroso destes gastos, uma vez que as despesas com fornecedores apresentam valores extremamente significativos comparados com seu faturamento.

Com este mesmo propósito sugere-se para a empresa a realização de um orçamento empresarial de longo prazo a fim de que sejam provisionadas suas despesas, principalmente com fornecedores, obtendo maior segurança para possíveis aumentos necessários em relação à financiamentos e empréstimos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle interno representa para uma organização os procedimentos e métodos utilizados para proteger os ativos, produzir dados confiáveis e auxiliar na gestão da tomada de decisão e administração de seus negócios. Os riscos de existência de erros em uma empresa com controle interno irregular são muito maiores do que os riscos em uma empresa com um controle interno adequado.

Tendo em vista a relevância dos controles internos, este trabalho teve como objetivo verificar se os controles internos dos setores de contas a pagar e a receber da empresa Simonetto Alimentos geram informações úteis que auxiliem na condução dos negócios da empresa e na tomada de decisões cotidianas.

Nesse contexto, no que se refere à gestão financeira da empresa, é necessário analisar os controles de dois setores, o setor que representa os direitos da empresa - o setor de contas a receber, e o setor que representa as obrigações - o setor de contas a pagar.

O estudo realizado permitiu concluir que o controle interno é fundamental para transmitir segurança à organização e detectar possíveis fraudes e desvios. No que se refere ao controle do setor de contas a receber, pode-se concluir que é fundamental para o bom andamento do mesmo que os procedimentos sejam designados claramente, uma vez que cada pessoa deve ter suas responsabilidades definidas, bem como suas rotinas de trabalho. Também é seguro para a empresa a segregação de funções, a fim de evitar possíveis falhas e desvios.

Com relação ao setor de contas a pagar, deve-se existir um cuidado em relação aos valores gastos, principalmente com fornecedores e empréstimos, uma vez que os empréstimos devem ser mantidos baixos tendo em vista que o gasto com fornecedores mensal é expressivo. Foi sugerida então, a aplicação de um orçamento empresarial de longo prazo, para a melhor condução deste setor.

O estudo de caso demonstrou que os controles internos dos setores de contas a pagar e a receber da empresa transmitem informações úteis e corretas, para a tomada de decisão. Porém, com o aprimoramento dos controles internos já existentes e a implantação de novos controles pode-se conseguir um melhor aproveitamento pela parte da empresa em sua área financeira. Essas informações podem auxiliar a empresa tendo em vista que há uma previsão de crescimento de vendas em 20% para o próximo exercício.

Com base nos resultados obtidos é possível afirmar que o estudo efetivamente alcançou o seu objetivo geral, avaliando se as informações geradas pelos controles internos são precisas e confiáveis. Além disso, atingiu os objetivos específicos apresentando um referencial teórico sobre o assunto, identificando e revisando processos utilizados, apresentando pontos fortes, fracos e possíveis irregularidades e oferecendo sugestões de melhorias e aprimoramentos.

Portanto, estes resultados mostram-se de grande importância para a gestão da organização estudada, trazendo mais confiança e segurança nos controles internos de sua gestão financeira e possibilitando uma melhor tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. 2011. Minha Biblioteca. Web. Disponível em: <<http://online.minhabiblioteca.com.br/books/9788522478606/page/3>>. Acesso em: 25 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 200 -** Objetivos gerais do auditor independente e a condução de uma auditoria em conformidade com as normas de auditoria. In: CFC. Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TA_05112012.pdf>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. **NBC TA 315 -** Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. In: CFC. Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TA_05112012.pdf>. Acesso em: 22 set. 2014.

_____. **NBC TA 700 -** Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. In: CFC. Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TA_05112012.pdf>. Acesso em: 30 set. 2014.

COMISSÃO DOS VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 539**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli539.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 9. ed., 2013. Minha Biblioteca. Web. Disponível em: <<http://online.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522480838/recent>>. Acesso em: 19 set. 2014.

_____. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro; GÄRTNER, Günther. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. São Paulo: Saraiva, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord.). **Contabilidade introdutória**. Equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 5. ed., 2012. Minha Biblioteca. Web. Disponível em <<http://online.minhabiblioteca.com.br/books/9788522469918/page/2>>. Acesso em: 17 set. 2014.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo/RS: Feevale, 2009.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria fácil**, 2010. Minha Biblioteca. Web. Disponível em: <<http://online.minhabiblioteca.com.br/books/9788502137738/page/1>>. Acesso em: 18 set. 2014.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 38. ed. Petrópolis/RJ: Vozes, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Cleônimo. **Auditoria contábil**. São Paulo: IOB, 2012.

SIMONETTO ALIMENTOS LTDA. **Empresa/Produtos**. Disponível em: <http://www.simonetto.ind.br/home/>. Acesso em: 15 out. 2014.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a receber da empresa Simonetto Alimentos Ltda.

Questão	Sim	Não	Explique
1- Existe um procedimento relacionado à política de crédito? Ele é seguido corretamente?	X		É seguido corretamente.
2- Existe um limite de crédito determinado?		X	A empresa não trabalha com limite de crédito.
3- Há um registro dos títulos emitidos?	X		Todos os títulos emitidos e enviados ao banco tem seu relatório.
4- Os títulos são emitidos em numeração sequencial e controlada?	X		Seguem a sequência das notas fiscais.
5- Os títulos são entregues a terceiros para cobrança?	X		Os títulos que protestam ou não pagos são cobrados por telefone pelo financeiro e pelo vendedor, e em ultimo recurso, pelo advogado.
6- Existe um controle da remessa? Há provas da entrega?	X		É controlado pelo relatório, a prova é o arquivo do banco.
7- A baixa é controlada? Quais documentos servem de base para esta?	X		A baixa é feita se o cliente fez depósito, ou se a mercadoria foi devolvida pelo cliente é necessário o título ou a nota.
8- Existe alguém que pode alterar os critérios de cobrança? Que função exerce?	X		Os critérios podem ser alterados pelo dono da empresa ou pelo funcionário, desde que tenha aprovação superior.
9- Há alguém que reclama aos clientes o não pagamento ou o atraso? Que função exerce?	X		Os funcionários da empresa, setor financeiro a receber.
10- Há alguém que autorize as baixas? Que função exerce?	X		O setor financeiro mediante documentos provando a necessidade de baixa
11- Há relações mensais de títulos em atraso?	X		Existe um relatório emitido, inclusive semanalmente.
12- Quando se quita um título é extraído algum documento?	X		O título quitado gera um relatório de recebimento. Títulos no prazo são adequados no banco. Títulos com muito atraso somente na empresa.
13- Quando o cliente atrasa, são cobrados juros de mora? Qual é a correção monetária?	X		São cobrados juros, valor de 3% ao mês.
14- Existem documentos para receber determinados juros?	X		No próprio título já existe a informação do valor dos juros.
15- O crédito cedido ao cliente precisa de autorização?	X		Geralmente é por troca de mercadoria.
16- Os clientes pagam com antecipação por conta de faturas?		X	Só em algum caso de ter o crédito com restrição.
17- Existe um controle das antecipações?	X		É lançado em nome do cliente, e avisado os setores financeiro e comercial.
18- Existem providências tomadas com os títulos vencidos a mais de 120 dias?	X		Após o financeiro e o vendedor tentarem a cobrança e não conseguirem receber é encaminhado para advogados.
19- Os títulos relativos ao exterior têm controle especial?	X		É feito uma planilha com controle de recebimentos e receber.
20- As cobranças de títulos de clientes do exterior são exercidas pelo mesmo setor que controla as vendas internas do país?		X	Existe uma pessoa responsável que é o gerente de exportação, o mesmo que faz a venda para o exterior.
21- Os controles atuais asseguram que sejam tomadas providências para contas em atraso?	X		Sim, o controle atual assegura as providências tomadas.
22- Os controles existentes permitem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta corrente da empresa?	X		Sim, os valores são depositados imediatamente na conta corrente da empresa.
23- É limitado o acesso dos funcionários aos recebimentos?	X		Os responsáveis são do setor financeiro a receber.
24- Existem controles adequados sobre vendas à vista?	X		Sim, o motorista trás o dinheiro e é conferido pelo gerente da empresa e lançado no caixa.
25- Os controles atuais garantem que os recebimentos sejam contabilizados na época devida?	X		A contabilização é realizada devidamente em dia.

Quadro 2 - Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a receber

Fonte: Adaptado de Almeida (2010) e Sá (2002)

APÊNDICE B – Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a pagar da empresa Simonetto Alimentos Ltda.

Questão	Sim	Não	Explique
1 – Os comprovantes de pagamento são conferidos e aprovados para pagamento por uma pessoa responsável?	X		Pelo gerente geral da empresa.
2 – O diário auxiliar de pagamento é conciliado periodicamente com posições bancárias?	X		São conciliados periodicamente.
3 – Os saldos pendentes de Contas a Pagar são listados periodicamente e conciliados com saldos de fornecedores?	X		Sim, são conciliados periodicamente.
4 – O acesso à área de Contas a Pagar é permitido somente a funcionários autorizados?	X		Somente permitido o acesso ao funcionário das Contas a Pagar.
5 – Existem manuais de políticas e procedimentos específicos?	X		Sim, existem manuais para cada setor.
6 – Estes manuais são revisados periodicamente?		X	Nunca foram revisados.
7 – Existe segurança de que somente as compras efetivamente recebidas são liberadas para pagamento?	X		A pessoa encarregada pelas compras assina o recebimento das mesmas, e o financeiro a pagar faz a conferência.
8 – Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos na época devida?	X		Os documentos são lançados no sistema e agenda, com relatórios diários.
9 – Existem controles adequados para a guarda, preparo e assinatura dos cheques?	X		Os talões de cheque ficam com a pessoa do financeiro, e são assinados pelo gerente da empresa.
10 – Quem executa o serviço de tesouraria e os pagamentos?	X		O responsável pelo setor de tesouraria executa os demais serviços e pagamentos.
11 – Existem exigências são feitas para autorização?		X	Nenhuma exigência.
12 – Há uma pequena Caixa para pequenos pagamentos?	X		Existe um caixa na tesouraria da empresa.
13 – Há alguém que autoriza determinados pagamentos?		X	Ninguém autoriza.
14 – Existem um prazo de prestação de contas e o limite da tal Caixa?	X		Diariamente.
15 – Há alguém que confere tal caixa?	X		A alta-gerência da empresa e a tesouraria.
16 – Quem assina os cheques autoriza as despesas?	X		A alta-gerência da empresa assina os cheques e já autoriza as despesas.
17 – O saldo nos bancos é controlado por alguém?	X		Pelo Setor financeiro a Pagar e pela contabilidade.
18 – Há alguém que requisita os talões de cheque? Que cargo possui?	X		A pessoa encarregada pelo setor financeiro a pagar.
19 – Há um controle na numeração de cheques e da emissão?	X		São todos lançados na Contabilidade da Empresa com numeração e data e na tesouraria.
20 – Existe um programa de pagamentos? Um fluxo de caixa?	X		Todo o sábado é feito um fluxo de caixa para a semana seguinte. No entanto pagamento que chegam durante a semana e não estão provisionados no fluxo de caixa, serão agendados para a semana seguinte.

Quadro 3 - Questionário de avaliação controle interno do setor de contas a pagar

Fonte: Adaptado de Almeida (2010), Sá (2002) e Hernandez (2012)

APÊNDICE C – Carta de autorização da empresa Simonetto Alimentos Ltda.

À Coordenação da Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis - FEAC
da Universidade de Passo Fundo

Prezados Senhores:

Informamos que a acadêmica **Laís Regina Simonetto**, conforme sua solicitação, foi devidamente autorizada à proceder um estudo de caso nesta empresa nos setores de Contas a Receber e Contas a Pagar.

Informamos também que o mesmo será supervisionado pela Sra. Rosane Fontana, que ocupa o cargo de gerente financeira nesta empresa.

Tapejara, 01 de outubro de 2014.

Gilberto Simonetto
Diretor